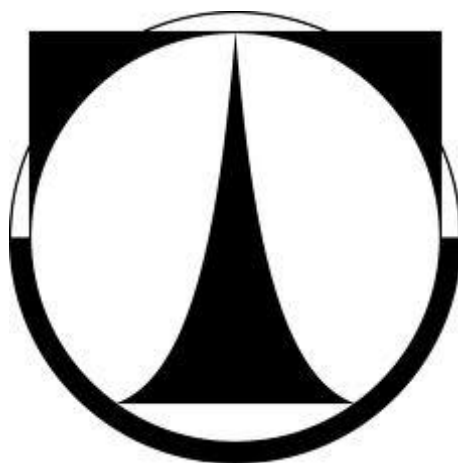


**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2012**

**Bc. Veronika Paslerová**

# TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Dopady daňových smluv s Německem a Rakouskem na podnikovou  
sféru

Impacts of tax treaties with Germany and Austria to business sphere

DP – EF – KPE – 2012 – 59

Bc. Veronika Paslerová

Vedoucí práce: Ing. Jaromír Švihovský, Ph.D., katedra podnikové ekonomie

Konzultant: Ing. Vlastimil Sojka, KODAP, s.r.o.

Počet stran: 85

Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 2. 1. 2012

**Podklad pro zadání DIPLOMOVÉ práce studenta**

<b>PŘEDKLÁDÁ:</b>	<b>ADRESA</b>	<b>OSOBNÍ ČÍSLO</b>
Paslerová Veronika	Nemocniční 915, Náchod	E09000074

**TÉMA ČESKY:**

Dopady daňových smluv s Německem a Rakouskem na podnikovou sféru

**NÁZEV ANGLICKY:**

Impacts of tax treaties with Germany and Austria to business sphere

**VEDOUcí PRÁCE:**

Ing. Jaromír Švihovský, Ph.D. – KPE

**ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:**

1. Důvody a historie vzniku smluv o zamezení dvojího zdanění.
2. Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění a výhrady ČR k této smlouvě.
3. Současná východiska při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění a vliv normotvorby EU.
4. Analýza základních věcných rozdílů smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem.
5. Příklady praktických dopadů zkoumaných smluv o zamezení dvojího zdanění pro zdaňování fyzických a právnických osob.
6. Daňové prostředí pro německé a rakouské investory v ČR.

**SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:**

RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.  
VYŠKOVÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění. 1. vyd. Praha 3: Wolters Kluwer, 2010. 176 s. ISBN 978-80-7357-550-2.  
SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. vyd. Praha 3: ASPI, 2008. 324 s. ISBN 978-80-7357-354-6.  
NERUDOVA, D.; ŠIMÁČKOVÁ, K. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. 1. české vyd. Praha 3: Wolters Kluwer, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2.  
LANGE, Joachim; JANSSEN, Bernhard. Verdikte Gesinnausschüttungen Systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen. 8. Auflage. Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co., 2003. 640 s. ISBN 3-482-42218-4.  
Česká daňová správa [online]. [cit. 6.10.2010]. Dostupné z <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html>>  
Konzultant: ing. Vlastimil Sojka, jednatel, KODAP, s.r.o.

**Podpis studenta:** .....

**Datum:** .....

**Podpis vedoucího práce:** .....

**Datum:** .....

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím využitě literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 2. ledna 2012

---

vlastnoruční podpis

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala Ing. Vlastimilovi Sojkovi za poskytnuté informace o mezinárodním zdanění, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji Ing. Jaromírovi Švihovskému za cenné připomínky a odborné rady.

## **Anotace**

Tato diplomová práce na téma „Dopady daňových smluv s Německem a Rakouskem na podnikovou sféru“ si klade za cíl analýzu věcných rozdílů smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem a příklady jejich praktických dopadů pro zdaňování fyzických a právnických osob. Zachycuje prostředí pro německé a rakouské podnikové investory v České republice s výsledkem příznivých podmínek pro německé a rakouské podniky na českém území při reinvestici zisku s využitím nízkého zdanění. Ovšem skutečnosti, jako je nestabilita českého daňového systému a špatné fungování daňové správy, jsou pro mnohé podniky silným argumentem proti vstupu na český trh.

## **Klíčová slova**

Mezinárodní dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, daňový rezident, daňový nerezident, metody vyloučení dvojího zdanění, sazba daně, osvobození od zdanění.

**Annotation**

This thesis on “Impacts of tax treaties with Germany and Austria to business sphere” aims to analyze factual differences of agreements for the avoidance of double taxation with Germany and Austria and describes their practical impacts on taxation of individuals and legal entities. It also focuses on the environment for German and Austrian corporate investors in the Czech Republic with the result of favourable conditions on the Czech market for German and Austrian companies during reinvestment of their profit by using low taxation. However factors such as instability of the Czech tax system and poor functioning of tax administration are for many companies a strong argument against entering the Czech market.

**Keywords**

International double taxation, agreements to avoid double taxation to incomes and property, tax resident, tax non-resident, methods of elimination of double taxation, tax rate, exemption from taxation.

## Obsah

<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>9</b>
<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>10</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>	<b>11</b>
<b>ÚVOD .....</b>	<b>12</b>
<b>1 STRUČNÉ DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ .....</b>	<b>14</b>
1. 1 Dvojí zdanění .....	14
1. 2 Smlouva o zamezení dvojího zdanění .....	14
1. 3 Metody vyloučení dvojího zdanění .....	16
1. 4 Daňový rezident .....	17
1. 5 Stálá provozovna.....	18
<b>2 NĚKTERÉ DŮVODY VZNIKU SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ..</b>	<b>19</b>
2. 1 Zamezení dvojímu zdanění .....	19
2. 1. 1 Zamezení dvojího zdanění daňových rezidentů.....	20
2. 2 Zamezení nezdanění příjmů .....	21
2. 2. 1 Daňové oázy .....	22
<b>3 VÝVOJ VZOROVÉ SMLOUVY OECD .....</b>	<b>24</b>
3. 1 OECD .....	24
3. 2 Historie mezinárodních daňových dohod.....	25
3. 3 Vliv Modelové smlouvy OECD.....	26
3. 4 Modelová smlouva OECD .....	27
3. 4. 1 Schéma modelové smlouvy OECD .....	27
3. 5 Stručný rozbor článků modelové smlouvy OECD .....	29
3. 5. 1 Články modelové smlouvy OECD .....	29
3. 6 Výhrady ČR k modelové smlouvě OECD .....	34
3. 7 ČR a smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	35
<b>4 SOUČASNÁ VÝCHODISKA PŘI UZAVÍRÁNÍ SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ .....</b>	<b>36</b>
4. 1 Vliv normotvorby EU na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění .....	37
4. 1. 1 Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků.....	37
4. 1. 2 Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států .....	39
4.1.3. Postup při střetu pravidel ze směrnice OECD a ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	42

<b>5 ZÁKLADNÍ VĚCNÉ ROZDÍLY SMLUV S NĚMECKEM A RAKOUSKEM.....</b>	<b>43</b>
5. 1 Článek 5 – Stálá provozovna.....	43
5. 2 Článek 7 – Zisky podniků .....	46
5. 3 Článek 9 – Sdružené podniky .....	46
5. 4 Článek 10 – Dividendy .....	47
5. 5 Článek 11 – Úroky .....	49
5. 6 Článek 12 – Licenční poplatky .....	50
5. 7 Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku .....	50
5. 8 Článek 22 resp. 23 Vyloučení dvojího zdanění .....	51
5. 9 Shrnutí zásadních rozdílů .....	51
<b>6 DOPADY SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ PRO ZDAŇOVÁNÍ FO A PO .....</b>	<b>53</b>
6. 1 Dopady ustanovení článku 5 Stálá provozovna .....	53
6. 1. 1 Německá stálá provozovna na území ČR .....	53
6. 1. 2 Česká stálá provozovna na území Německa .....	57
6. 1. 3 Rakouská stálá provozovna na území ČR.....	58
6. 1. 4 Česká stálá provozovna na území Rakouska .....	61
6. 2 Dopady ustanovení článku 9 Sdružené podniky .....	64
6. 3 Dopady ustanovení článku 10 Dividendy .....	65
6. 3. 1 Dividendy za podmínek smlouvy s Rakouskem .....	66
6. 3. 2 Dividendy za podmínek smlouvy s Německem .....	67
6. 4 Dopady ustanovení článků 11 Úroky a 12 Licenční poplatky .....	69
6. 5 Dopady ustanovení článku 13 Zisky ze zcizení majetku .....	72
<b>7 DAŇOVÉ PROSTŘEDÍ PRO NĚMECKÉ A RAKOUSKÉ PODNIKOVÉ INVESTORY V ČR .....</b>	<b>77</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>81</b>
<b>CITACE .....</b>	<b>84</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
<b>PŘÍLOHY</b>	



# Seznam obrázků

Obr. 1: Schéma východisek při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění .....	36
Obr. 2: Schéma vyplácení úroků zahraniční osobě.....	39
Obr. 3: Schéma vyplácení dividend.....	41

# Seznam tabulek

Tab. 1: Schéma modelové smlouvy OECD.....	28
Tab. 2: Přehled zásadních rozdílů smluv s Německem a Rakouskem.....	53
Tab. 3: Srovnání smluv o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem, Rakouskem a Německem.....	65
Tab. 4: Podmínky v ČR pro německé a rakouské subjekty.....	80

# Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
DS	dceřiná společnost
FO	fyzická osoba
MS	mateřská společnost
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	právnícká osoba
SZDZ	smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál

# Úvod

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění hrají v současnosti významnou roli. V dnešní době rychle postupující globalizace, kdy se otevírají hranice a s nimi i možnosti, o kterých se lidem před pár lety ani nesnilo, není nic neobvyklého žít či pracovat v zahraničí. Není nic nevídaného, že prosperující podniky obchodují nejen se sousedními státy, ale i se státy zámořskými. Není nic mimořádného, že společnosti působí ve více zemích, kdy v jedné mohou uskutečňovat své nákupy, ve druhé mít výrobní haly a vyrábět polotovary, ve třetí mohou své produkty dokončovat a do dalších mnoha zemí je dodávat. Tak, jak se rozvíjejí mezinárodní vztahy mezi jednotlivými státy, roste význam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jejich cílem je omezit překážky daňové povahy, které brání mezinárodnímu rozvoji.

Moderní globalizovaná ekonomika představuje mimořádný potenciál pro tvorbu hodnot, příjmů a majetku. Maximalizace zisku také vede k hledání možností a mezer v zákonech, jak se vyhnout daňové povinnosti. Důležitá je tedy existence mezinárodně uznávaných pravidel k zabránění daňovým únikům.

Mezinárodní zdanění je problematika velmi obsáhlá a komplikovaná. Nejprve je proto nutné rozebrat definice základních pojmů. Dále budou vysvětleny důvody a historie vzniku smluv o zamezení dvojího zdanění a vzorová smlouva OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) o zamezení dvojího zdanění. Přitom se práce také zaměří na specifické výjimky, které si ČR vyhradila při interpretaci vzorové smlouvy.

V další části práce budou popsány východiska při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění a vliv normotvorby EU.

Práce bude také obsahovat analýzu základních věcných rozdílů smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem a příklady jejich praktických dopadů pro zdaňování fyzických a právnických osob.

Závěr bude věnován daňovému prostředí pro německé a rakouské podnikové investory v České republice.

Cílem této diplomové práce je zachytit rozdílnost smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem a daňové prostředí ČR pro německé a rakouské investory na základě těchto smluv. V obou případech se jedná o sousední státy, se kterými ČR běžně obchoduje, navíc jde o jednu z nejstarších (v podobě Německa) a jednu z nejnovějších (v podobě Rakouska) smluv tohoto druhu.

# 1 Stručné definice základních pojmů

Jak již bylo vysvětleno v úvodu, je nutné se nejprve zaměřit na definice pojmů, které jsou klíčové pro tuto práci.

## 1. 1 Dvojitý zdanění

Dvojitý zdanění nastává tehdy, pokud je jeden příjem zdaněn ve dvou či více zemích. Daniel Sandler definuje ve své knize *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation* dvojitý zdanění jako: „*The imposition of comparable taxes in two (or more) countries on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*“ Tzn., uložení srovnatelných daní ve dvou či více zemích téhož poplatníka, pokud se jedná o stejný předmět daně za stejné období.<sup>1</sup>

V případě, že je jeden příjem zatížen dvěma různými daněmi, nejedná se o dvojitý zdanění (převod nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitosti a zároveň - u prodávajícího - dani z příjmů).

S dvojitým zdaněním se lze setkat nejen na mezinárodní úrovni, ale i na vnitrostátní. Příkladem jsou dividendy.<sup>2</sup>

## 1. 2 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Hlavním smyslem je zabránit mezinárodnímu dvojímu zdanění příjmu, či majetku, který brzdí ekonomický rozvoj, a také zamezit daňovým únikům a další podvodům. Tyto

---

<sup>1</sup>SANDLER, D., ed.. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation* [online]. s. 15, dostupné z: [http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuuSKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true](http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuuSKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true)

<sup>2</sup>RYLOVÁ, Z., ed., *Mezinárodní dvojitý zdanění*, s. 11-12

smlouvy zajišťují rozdělení vybrané daně mezi dva státy. Nutno poznamenat, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vždy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států. Nestanovují tedy poplatníkovi žádné další povinnosti nad rámec vnitrostátních právních předpisů, i když jsou vnitrostátnímu právu nadřazeny. Jinak řečeno, v případě, že tuzemské daňové právo nepracuje s určitou daní nebo sazbou daně, nelze jej použít, i když je v mezinárodní smlouvě výslovně zmíněna.<sup>3</sup> Dále mezinárodní smlouva nemůže např. považovat za rezidenta osobu, kterou vnitrostátní právní předpis za rezidentní osobu nepovažuje.<sup>4</sup>

Státy mají zájem sjednávat tento typ smluv především z těchto tří důvodů:

- zamezení dvojímu zdanění,
- zamezení nezdanění vůbec,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků.

Tyto důvody budou podrobněji rozebrány ve druhé kapitole.<sup>5</sup>

Kromě toho mohou smlouvy o zamezení dvojího zdanění také stanovit osvobození od zdanění. I když takovéto opatření bývá již obsaženo v daňových zákonech jednotlivých zemí, může být tato smlouva štedřejší než ve vnitrostátních předpisech.<sup>6</sup>

V dnešní době jsou uplatňovány dvě modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a to model OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) a model OSN (Spojené národy). Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma smlouvami je v tom, že model OECD mezi sebou uzavírají ekonomicky vyspělé státy. Model OSN je potom používán rozvojovými zeměmi. Důvodem je odlišný důraz kladený na právo zdanění příjmu. V případě OECD je ve větším rozsahu toto právo ponecháno státu, ve kterém je poplatník rezidentem, kdežto dle modelové smlouvy OSN práva na zdanění častěji náleží zemi, kde se nachází zdroj příjmu poplatníka.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> ZÍTKA, V. Problematika daňových vztahů k zahraničí. *i-poradce* [online]. Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=43120&zor=1>

<sup>4</sup> RYLOVÁ, Z., ed., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 45

<sup>5</sup> NERUDOVA, D., ed., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 83

<sup>6</sup> HOLMES, K., ed., International Tax Police and Double Tax Treaties [online]. Online book, prosinec 2007. ISBN 978-90-8722-023-5, dostupné z: [http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Policy\\_and\\_double\\_tax\\_sample\\_excerpt.pdf](http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Policy_and_double_tax_sample_excerpt.pdf).

V této práci budeme dále pracovat se vzorovou smlouvou Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále OECD), protože na jejích principech sjednala Česká republika (dále ČR) drtivou většinu svých dvoustranných smluv.

### **1. 3 Metody vyloučení dvojího zdanění**

K vyloučení dvojího zdanění se používají dvě metody:

- metoda zápočtu:
  - metoda úplného zápočtu,
  - metoda prostého zápočtu;
- metoda vynětí
  - metoda úplného vynětí,
  - metoda vynětí s výhradou progresu.

Metoda úplného zápočtu funguje takto: V případě, že došlo ke zdanění příjmů v jednom smluvním státě, může si poplatník tuto daň odečíst z vypočtené daně z celosvětových příjmů ve druhém smluvním státě dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a daňových předpisů státu zdroje.

Metoda prostého zápočtu navíc limituje tento zápočet poměrnou výší daně, aby bylo nízké zdanění ve státě zdroje dorovnáno na úroveň zdanění ve státě rezidence a naopak, aby vysoké zdanění ve státě zdroje nesnižovalo zdanění příjmů, které mají původ ve státě rezidenta. V případě dividend, úroků a licenčních poplatků je to obecně jediná používaná metoda.

Metoda vynětí funguje tak, že stát rezidenta některé příjmy ze zahraničních zdrojů nedaní vůbec. Metoda úplného vynětí nebere v potaz zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta, pokud příjem ze zdroje v zahraničí podléhá této metodě. V případě této metody není zahraničními příjmy nijak ovlivněna výše zdanění příjmů ze zdrojů na území rezidenta.



Metoda vynětí s výhradou progrese je založena na nezdanění určitých příjmů, ale se současným přihlédnutím ke stanovení míry zdanění u ostatních příjmů. Fakticky tedy u této metody sice nejsou příjmy ze zahraničí v zemi rezidenta zdaňovány, jejich existence je však zohledněna zvýšením progresivní sazby daně z příjmů ostatních. V současné době však v ČR mechanismus této metody nemá praktický dopad, protože domácí zákony neuplatňují progresivní růst sazby daně.<sup>7</sup>

## 1. 4 Daňový rezident

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob (dále FO) – rezidenti – jsou definovány zákonem o daních z příjmů v § 2 jako „*poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí*“.

Za poplatníky obvykle se zdržujícími na území ČR považuje Zákon o daních z příjmů (dále ZDP) ty, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, ať už souvisle nebo v několika obdobích. Do této lhůty se započítává každý započatý den pobytu.

Daňovým rezidentem může být ovšem i právnická osoba (dále PO), která má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení (tím se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen) a která má daňovou povinnost vztahující se na příjmy ze zdrojů na území ČR i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Daňový rezident bývá také definován jako poplatník s neomezenou daňovou povinností.

Poplatník s omezenou daňovou povinností je potom označován jako daňový nerezident nebo také daňový cizozemec, popřípadě zahraniční osoba. U těchto osob podléhají zdanění pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Například u osob pobývajících zde za účelem studia nebo léčení. Upraveno § 2 odst. 3 ZDP pro FO a § 17 odst. 4 ZDP pro PO.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> SOJKA, V. ed., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 33-38

<sup>8</sup> Daně z příjmů 2011, s. 7, 32

## 1. 5 Stálá provozovna

Stálá provozovna je výhradně daňovým termínem. Nelze ji založit, nejedná se o institucionální formu podnikání. Jde pouze o splnění zákonných kritérií dani podrobené činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje.<sup>9</sup>

ZDP upravuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2 následovně: „*Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.*”<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> SOJKA, V. ed., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 57

<sup>10</sup> Daně z příjmů 2011, s. 42

## 2 Některé důvody vzniku smluv o zamezení dvojího zdanění

V předcházejících řádcích byly zmíněny tři hlavní důvody uzavírání daňových smluv. Konkrétně:

- zamezení dvojímu zdanění,
- zamezení nezdanění vůbec,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků.

V této kapitole jim bude věnována větší pozornost.

### 2. 1 Zamezení dvojímu zdanění

Důvodem vzniku smluv o zamezení dvojího zdanění je logicky dvojí zdanění, které brzdí ekonomický rozvoj. Při uskutečňování obchodu hraje významnou roli i daňové zatížení zisků plynoucích z těchto operací. V případě, že by tento zisk měl být zdaněn dvakrát, snižoval by ekonomický přínos podnikům popř. podnikatelům.<sup>11</sup> Mezinárodní dělba práce je mnohem efektivnější. V situaci, kdy nebudou uzavřeny tyto smlouvy, budou se platit vysoké daně, což by ovšem tuto efektivnost opět snižovalo, a lze předpokládat, že bude od této spolupráce upuštěno. Uzavření mezinárodní smlouvy je v podstatě opatřením ve fiskální sféře, při které se každý stát vzdá části svých daňových nároků výměnou za větší zapojení do mezinárodní dělby práce a tomu odpovídající následné ekonomické a daňové efekty.

Daňoví poplatníci mohou do jisté míry využít rozdílných sazeb daně v různých státech k daňovému plánování. Výsledkem je legální snížení daňového zatížení subjektu v rámci celosvětových příjmů.

---

<sup>11</sup> VYŠKOVÁ, M. ed., Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění, s. 157

### **2. 1. 1 Zamezení dvojího zdanění daňových rezidentů**

Dvojí zdanění daňových rezidentů nastane v případě, kdy je poplatník rezidentem jednoho státu a jeho příjem mu plyne ze státu druhého. Dle základního principu je prioritní právo na zdanění příjmů ve státě zdroje, ve druhém státě je vybíraná daň zohledněna tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění.

Na příkladech lze demonstrovat zdanění daňových rezidentů ze smluvních a nesmluvních států. (Smluvním státem míněno stát, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění; nesmluvní stát naopak.)

#### **Př.1 – FO, nesmluvní stát:**

FO A má trvalé bydliště v Peru (nesmluvní stát). Na území ČR nemá bydliště, ale pobývala v roce 2010 celkem 190 dnů. Stala se tedy daňovým rezidentem ČR, protože překročila hranici 183 dnů. Tzn., že veškeré příjmy FO A za rok 2010 podléhají zdanění v ČR.

#### **Př. 2 – FO, smluvní stát:**

Odlišná je situace FO B, která má bydliště v Německu (smluvní stát) a stala se rezidentem ČR ze stejného důvodu jako FO A. Oba státy by tedy měly nárok na zdanění veškerých příjmů FO B (podléhá neomezené daňové povinnosti) – v Německu z titulu bydliště a v ČR z titulu délky pobytu na území smluvního státu. S ohledem na kritéria stanovená ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, kterou má ČR s Německem uzavřenou, je ovšem nutno dojít k odlišnému závěru, že FO B bude mít statut daňového rezidenta pouze v Německu. V České republice bude považována za osobu s omezenou daňovou povinností. Pokud by FO B měla bydliště v obou státech, pro posouzení její daňové rezidence budou důležitá další kritéria (zejm. středisko životních zájmů). Každá smlouva o zamezení dvojího zdanění zaručuje, že se pro každý subjekt určí pouze jeden stát daňové rezidence. Je to jeden z nejdůležitějších charakteristických znaků a přínosů uzavřených smluv.

### **Př. 3 – PO, nesmluvní stát:**

Společnost XYZ se sídlem v Peru si zřídila v ČR stálou provozovnu, odkud řídí většinu svých obchodů. Fakturace jde sice přes Chile, vedení společnosti žije a pracuje v ČR. Z tohoto důvodu je její skutečné místo vedení v ČR, a tudíž zde podléhá neomezené daňové povinnosti.

### **Př. 4 – PO, smluvní stát:**

V případě stejného zadání pouze s odlišným sídlem např. v Německu bude zdanění řízeno smlouvou o zamezení dvojího zdanění, kterou má ČR uzavřenu s tímto státem. Zde ovšem převažuje význam skutečného místa vedení, které je určující pro stanovení daňové rezidence.

## **2. 2 Zamezení nezdanění příjmů**

Nezdanění příjmů nastává prostřednictvím daňových úniků, proto bude třetí důvod uzavírání daňových smluv zahrnut v této podkapitole.

Jak již bylo zmíněno v předcházející podkapitole, stav bez smluv může vést k neuzavření obchodu z důvodu vysokých daní. Ovšem lidé jsou vynalézaví, pokud jde o zisky, proto může nastat situace, kdy k obchodu dojde a nebude zdaněn nikde, popřípadě bude zdaněn pouze nepatrně. Jedná se tedy o daňové úniky, kde můžeme hovořit o:

- legálním daňovým úniku,
- nelegálním či nezákonným daňovým úniku.

Legální daňový únik je snížení daňové povinnosti v mezích zákona využitím mezer v daňovém systému. Dalšími metodami daňové optimalizace je využití režimů uplatnění výdajů procentem z příjmů (paušálních výdajů). Daňovou optimalizací svého druhu je ostatně i možno držet se zdanitelné činnosti (v případě, že by byla překročena určitá hranice příjmu, kde je sazba daně už příliš vysoká, nevykonává poplatník další jednotky práce, aby zůstal pod touto hranicí).

Nelegální či nezákonný daňový unik je neplacení daní v rozporu se zákonem. Příkladem může být zatajování příjmů nebo uplatnění neexistujících nákladů ve zfalšovaném účetnictví<sup>12</sup>.

Daňovým unikům vytvářejí prostor státy zvýhodňující zdanění transakcí mimo jejich území, tzv. daňové oázy, které budou vysvětleny níže.

Mnohdy je ovšem velice těžké rozpoznat hranici, kdy se ještě jedná o legální postupy a kdy se již dostáváme za hranice legality. Poplatníci se zde pohybují v tzv. „šedé zóně“. Dochází k případům, kdy si podnikající subjekt obhájí před daňovou správou a soudem své počínání, které musí opírat o zákon, jako legální, kdežto stát v něm již shledává nelegální činnost. Zde potom záleží na síle argumentů a znalosti pravidel. Na základě toho poté správní soud rozhodne ve prospěch poplatníka či státu.

## **2. 2. 1 Daňové oázy**

K mnoha těmto daňovým unikům, jak již bylo zmíněno, jsou využívány daňové oázy neboli daňové ráje. Jedná se o jurisdikce (země nebo vymezená území), ve kterých je mimořádně zvýhodněné nebo nulové daňové zatížení popř. zatížení zahraničních transakcí. Dividendy tzv. offshore společností (společnosti založené v těchto zemích) se obvykle nedaní vůbec. Charakteristické jsou pro ně např.:

- dobré bankovní služby,
- ochrana bankovního tajemství,
- anonymita obchodních rejstříků,
- politická stabilita,
- kvalitní právní servis umožňující založit a provozovat firmu v příslušné jurisdikci,
- záruky proti vyvlastnění nebo znárodnění apod.

---

<sup>12</sup> RYLOVÁ, Z., ed., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 14-15, 25, 41, 45

Navíc získávají další výhody jako osvobození od cla při dovozu hmotného či nehmotného investičního majetku (automobily, kancelářská technika a zařízení). Jsou ovšem často stanoveny určité podmínky, které musí tyto společnosti dodržovat:

- Činnost společnosti musí být omezena na podnikatelské aktivity mimo danou zemi.
- Držiteli kapitálových podílů musí být cizinci.
- Firma nesmí získávat finance z tuzemských zdrojů.

Daňové oázy tímto lákají zahraniční kapitál a mnohdy vytvářejí z příslušné země významné finanční a hospodářské centrum. Krom finančních pozitiv také vyvíjejí tlak na politiky, aby snižovali daňové zatížení a redukovali byrokracii. „Díky“ těmto daňovým rájům přichází většina vyspělých zemí o své peníze. Mezi největší kritiky této praxe patří Francie a Německo, ale také USA.

Za daňové ráje jsou považovány například Britské Panenské ostrovy, Bahamy, Seychely, Bermudy, Kajmanské ostrovy a další. Jde ale také o evropské státy, jako je Kypr, Malta nebo Lichtenštejnsko. Celkem jde o několik desítek států. Na první pohled je zřejmé, že se většinou jedná o země s malou rozlohou a nízkou populací. Počty založených společností někdy dokonce převyšují počet obyvatel.<sup>13,14</sup>

---

<sup>13</sup> Daňový ráj, Wikipedia[online]. Dostupné z: [http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%A1\\_o%C3%A1za](http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%A1_o%C3%A1za)

<sup>14</sup> RYLOVÁ, Z., ed., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 16

## 3 Vývoj vzorové smlouvy OECD

Než bude pozornost zaměřena na samotnou vzorovou smlouvu OECD, bude zde pro úplné vysvětlení stručně charakterizována tato organizace (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), její historie i historie mezinárodních daňových dohod.

### 3.1 OECD

Přetvořením Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OEEC) vznikla v roce 1961 OECD. Zakládajícími státy jsou: Rakousko, Belgie, Kanada, Dánsko, Francie, Německo, Řecko, Island, Irsko, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Norsko, Portugalsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Turecko, Spojené království a USA.

Dalšími členy jsou: Japonsko od roku 1964, Finsko (1969), Austrálie (1971), Nový Zéland (1973), Mexiko (1994), Česká republika (1995), Jižní Korea, Maďarsko a Polsko od roku 1996, Slovensko (2000). Poslední členové přistoupili v roce 2010 a jedná se o Chile, Slovinsko, Izrael a Estonsko<sup>15</sup>.

Dnes tvoří tuto organizaci 34 ekonomicky vyspělých, demokratických států.

OECD se nezabývá pouze hospodářskou problematikou, ale také sociální politikou a trhem práce, zemědělstvím, či vědeckotechnickou politikou. Svoji významnou roli hraje i v mezinárodním obchodu, kde vede např. boj s politickou korupcí a úplatkářstvím.

OECD ovlivňuje, nebo se alespoň snaží ovlivňovat, chování svých členů pomocí nástrojů, mezi které patří:

- kodexy liberalizace,
- deklarace,

---

<sup>15</sup>Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Wikipedia, [online]. Dostupné z: [http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace\\_pro\\_hospod%C3%A1%C5%99skou\\_spolupr%C3%A1ci\\_a\\_rozvoj](http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace_pro_hospod%C3%A1%C5%99skou_spolupr%C3%A1ci_a_rozvoj)



- úmluvy,
- instrumenty,
- doporučení,
- směrnice.<sup>16</sup>

### 3. 2 Historie mezinárodních daňových dohod

Již od konce 19. století uzavíraly jednotlivé státy dvoustranné dohody, aby zamezily dvojí zdanění. Mezinárodní organizace začala přezkoumávat bilaterální dohody s cílem vytvořit určitou jednotu v přístupu, spíše než v poskytování povolení, raději založenou na vyjednávání než na zásadách zdanění.<sup>17</sup>

Po 1. světové válce byl vypracován první vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění a byl zveřejněn v Ženevě roku 1928. V roce 1943 vznikly další vzory v Mexiku, po 2. světové válce v Londýně (1946). Některé principy z těchto smluv byly z určitých hledisek použity i v následujících smlouvách. Přes značné nedostatky nemohla být ovšem žádná z nich zcela akceptována.

V poválečném období, kdy vzrůstala ekonomická nezávislost jednotlivých států, vyvstala potřeba zvýšit počty uzavřených smluv mezi všemi členskými státy OEEC (poté OECD).

Situace si vyžadovala usměrnění a sjednocení základních pravidel, pomocný vzor, dle kterého by se smlouvy uzavíraly. Stav, kde by se mezi sebou každé dva státy pokoušely uzavřít zcela odlišné smlouvy, by byl velmi nepřehledný. Proto v 60. letech vypracovala OECD vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, konkrétně pod názvem „*Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*“, který se s menšími

<sup>16</sup> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Businessinfo, [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravni-prostredi-celni-problematika/strucna-charakteristika-oecd/1000487/39087/>

<sup>17</sup> SANDLER, D., ed.. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation [online]. s. 85, dostupné z: [http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuusKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true](http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuusKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true)

právními úpravami používá dodnes. Nutnost aktualizací smluv vede ze zdokonalování a vyvinutí nových technologií, ze změn v příhraničních transakcích, z propracovanějších způsobů realizace daňových úniků, z neustále se zrychlující globalizace atp. Ovšem koncept smlouvy jako takové byl přijat až v roce 1991. Bylo tedy možné akceptovat změny bez čekání na její celkové přezkoumání.<sup>18</sup>

### **3. 3 Vliv modelové smlouvy OECD**

Modelová smlouva OECD ovlivňuje daňové smlouvy mezi státy. Můžeme hovořit o třech vlivech:

1. Modelová smlouva byla nápomocna při uzavírání a vyjednávání mezi členskými státy OECD. Sjednala tak nezbytnou harmonizaci, která přinesla užitek jak daňovým subjektům, tak národním správám.
2. Vliv modelové smlouvy nezůstal pouze mezi členskými státy OECD, ale rozšířil se mnohem dále. Důkazem toho může být to, že jen sama ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s téměř 80 státy.

Této smlouvě se dostalo uznání v nečlenských státech například tím, že v roce 1997 bylo dohodnuto, že se do modelové smlouvy doplní poznámky a výhrady mnoha těchto států.

3. V dnešní době neustále roste počet uzavřených bilaterálních smluv, tudíž roste i důležitost průvodce interpretací a komentářů k této vzorové smlouvě<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> NERUDOVÁ, D. a K. ŠIMÁČKOVÁ, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. S. 1-3

<sup>19</sup> Tamtéž s. 3-4

### 3. 4 Modelová smlouva OECD

Celý název „Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“ může být trochu zavádějící, protože tato smlouva se nezabývá pouze dvojím zdaněním. Jsou v ní řešeny i otázky vyhýbání se daňové povinnosti a zamezení diskriminace. Název zahrnující i odkaz na vyhýbání se daňové povinnosti a zamezení diskriminace nesla smlouva z roku 1963 i další z roku 1977. V některých státech jsou tyto pojmy stále zahrnovány do názvu smlouvy.

Modelová smlouva nabízí v určitých bodech (příkladem jsou dividendy či stanovení úroků) flexibilitu, i když se snaží pro každou situaci stanovit pevné pravidlo platící pro všechny. Tvůrci z Fiskální komise OECD si jsou však vědomi, že ne v každém ohledu je toto možné a přijatelné.<sup>20</sup>

#### 3. 4. 1 Schéma modelové smlouvy OECD

Modelová smlouva OECD má 7 kapitol a 31 článků.

Tab. 1: Schéma modelové smlouvy OECD

Kapitoly/články	Název
<b>KAPITOLA I</b>	<b>ROZSAH PŮSOBNOSTI SMLOUVY</b>
<b>Článek 1</b>	Osoby, na které se smlouva vztahuje
<b>Článek 2</b>	Daně, na které se smlouva vztahuje
<b>KAPITOLA II</b>	<b>DEFINICE</b>
<b>Článek 3</b>	Všeobecné definice
<b>Článek 4</b>	Rezident
<b>Článek 5</b>	Stálá provozovna
<b>KAPITOLA III</b>	<b>ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ</b>

<sup>20</sup> NERUDOVÁ, D. a K. ŠIMÁČKOVÁ, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. S. 4

<b>Článek 6</b>	Příjmy z nemovitého majetku
<b>Článek 7</b>	Zisky podniků
<b>Článek 8</b>	Vodní a letecká doprava
<b>Článek 9</b>	Sdružené podniky
<b>Článek 10</b>	Dividendy
<b>Článek 11</b>	Úroky
<b>Článek 12</b>	Licenční poplatky
<b>Článek 13</b>	Zcizení majetku
<b>Článek 14</b>	Nezávislá povolání (vypuštěn - nyní pouze v modelu OSN)
<b>Článek 15</b>	Příjmy ze zaměstnání
<b>Článek 16</b>	Tantiémy
<b>Článek 17</b>	Umělci a sportovci
<b>Článek 18</b>	Penze
<b>Článek 19</b>	Veřejné funkce
<b>Článek 20</b>	Studenti
<b>Článek 21</b>	Ostatní příjmy
<b>KAPITOLA IV</b>	<b>ZDANĚNÍ KAPITÁLU</b>
<b>Článek 22</b>	Majetek
<b>KAPITOLA V</b>	<b>METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ</b>
<b>Článek 23A</b>	Metoda vynětí
<b>Článek 23B</b>	Metoda zápočtu
<b>KAPITOLA VI</b>	<b>SPECIÁLNÍ USTANOVENÍ</b>
<b>Článek 24</b>	Zásada rovného nakládání
<b>Článek 25</b>	Řešení případů dohodou
<b>Článek 26</b>	Výměna informací
<b>Článek 27</b>	Pomoc při výběru daní
<b>Článek 28</b>	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů
<b>Článek 29</b>	Územní působnost
<b>KAPITOLA VII</b>	<b>ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ</b>
<b>Článek 30</b>	Vstup v platnost
<b>Článek 31</b>	Výpověď

*Zpracování: vlastní*

*Pramen: NERUDOVÁ, D.; ŠIMÁČKOVÁ, K. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. 1. české vyd. Praha 3: Wolters Kluwer, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2. Str. 13-14*

### **3. 5 Stručný rozbor článků modelové smlouvy OECD**

Aby bylo možné analyzovat smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění s Rakouskem a Německem, je potřeba si ujasnit principy modelové smlouvy. Tato smlouva je provázána rozsáhlými komentáři Fiskální komise OECD a existuje k ní řada výhrad. Nejprve proto bude pozornost věnována jednotlivým článkům mezinárodní smlouvy a poté výhradám, které má ČR k této smlouvě.

#### **3. 5. 1 Články modelové smlouvy OECD**

Článek 1 – Smlouva se vztahuje pouze na daňové rezidenty jednoho nebo obou smluvních států bez ohledu na jejich národnost. Výhod ze smlouvy se tedy nemohou domáhat rezidenti třetích zemí.

Článek 2 – Úkolem tohoto článku je mimo jiné upřesnit termíny a pojmy daní, které jsou v této smlouvě obsaženy; identifikovat daně příslušných smluvních států; co nejvíce rozšířit pole působnosti smlouvy zahrnutím daní uložených nižšími správními útvary nebo místními úřady – v souladu s národními právními předpisy smluvních států; zajistit, aby každý ze smluvních států byl informován o významných změnách v daňovém právu státu druhého; předejít nutnosti uzavírat novou smlouvu pokaždé, když dojde ke změně národních právních předpisů smluvních států.

Článek 3 – V tomto článku se nachází obecná ustanovení, která slouží jako východisko při vysvětlení výrazů, které jsou použity ve smlouvě. Některým důležitým výrazům je ovšem věnován celý článek (např. v článku 4 je interpretován pojem „rezident“ nebo v článku 5 „stálá provozovna“). Nejsou zde ale obsaženy jenom definice. Zde se mohou smluvní

státy bilaterálně dohodnout na obsahu definice pojmu „jeden smluvní stát“ a „druhý smluvní stát“.

Článek 4 – Ustanovení, kdo je dle smlouvy považován za daňového rezidenta a kdo tedy má nárok na výhody plynoucí ze smlouvy.

*„Pojetí daňového rezidenta smluvního státu má různé funkce a je důležité ve třech případech:*

- *při vymezení rozsahu aplikace smlouvy na jednotlivé osoby,*
- *při řešení situací, kdy dochází k dvojímu zdanění v důsledku dvojího rezidentství,*
- *při řešení situací, kdy dochází k dvojímu zdanění v důsledku zdanění ve státě rezidence a ve státě zdroje nebo sídla.“<sup>21</sup>*

Článek 5 - Tento článek definuje význam pojmu stálá provozovna (může být kancelář, továrna, dílna), kdy vzniká (např. z titulu poskytování služeb – stavební, montážní) a naopak, co za stálou provozovnu nepovažuje (místo, kde vykonává činnosti pouze pro svůj podnik, činnosti přípravného nebo pomocného charakteru). Je to klíčový článek pro určení místa zdanění aktivních příjmů z podnikání spolu s článkem 7.

Článek 6 – Příjmy z každého způsobu užívání nemovitého majetku (budovy, pole, lesy, louky atd.) jsou zdaněny tam, kde se nemovitost nachází.

Článek 7 – Z hlediska konstrukce smlouvy se jedná o klíčový článek, který zakládá hlavní rozdíly mezi přístupem k rezidentům ze smluvních a bezesmluvních států. Zisky, resp. příjmy FO či PO jsou zdaněny ve státě, kde jsou tyto osoby rezidenty. V případě, že jsou příjmy podniku jednoho státu vykonávány na území druhého smluvního státu pomocí stálé provozovny definované v článku 5, budou tyto zisky zdaněny ve druhém státě. Zdanění ve státě zdroje ovšem podléhají jen ty příjmy, které jsou prokazatelně vykonány stálou provozovnou.

---

<sup>21</sup> NERUDOVÁ, D. a K. ŠIMÁČKOVÁ, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. S. 39-67

Článek 8 – Zisky podléhají zdanění pouze v tom státě, kde se nachází místo skutečného vedení podniku.

Článek 9 – Tento článek je důležitý zejména pro daňové správy smluvních států při postihování transferu zisků pomocí nestandardních cenových podmínek mezi spojenými osobami. Umožňuje jim, pokud došlo k daňovému úniku, upravit základ daně svých rezidentů objektivně na výši, která odpovídá tržním podmínkám.

Článek 10 – Oba státy (stát rezidence příjemce dividend i stát zdroje) mají právo – nikoli povinnost – na zdanění tohoto příjmu. Výše je ve státě zdroje omezena na maximálně 5 % z hrubé výše dividend a to pouze tehdy, pokud je vlastníkem PO a její podíl skutečného vlastníka na základním kapitálu (dále ZK) společnosti činí minimálně 25 %.

Článek 11 – Obdobně jako u dividend je i zde právo na zdanění připsáno oběma státům. Výše daně, kterou může stát zdroje nárokovat, je omezena na 10 % hrubé částky úroků. Patří sem například příjmy z dluhopisů a půjček, naopak zde nejsou zahrnuty úroky z prodlení či jiné penále za pozdní platby.

Článek 12 - Licenční poplatky lze zdanit dle modelové smlouvy OECD pouze ve státě daňové rezidence jejich příjemce. Nerozlišují se tzv. kulturní licenční poplatky, kam patří například platby za užití autorského práva) a tzv. průmyslové licenční poplatky (platby za užití patentu, ochranné známky). V praxi ale toto doporučení OECD není příliš respektováno a ve smlouvách se sjednává právo zdanění také ve státě zdroje.

Článek 13 – Tento článek pojednává o zcizení (převodu vlastnictví) majetku a s tím spojené změny vlastnického práva. Nejedná se o příjmy z pronájmu nebo jakéhokoli jiného užití majetku. V případě, že je vlastníkem nemovitosti rezident jednoho smluvního státu, ale tato nemovitost je umístěna na území druhého smluvního státu, právo na zdanění, které plyne z tohoto prodeje, náleží i druhému státu. Tento princip se použije i v situaci, kdy rezident jednoho státu prodá akcie odvozující svou hodnotu z více než 50 % nemovitého majetku, který je umístěný v druhém státě. Příjmy z prodeje ostatních druhů majetku (movitého, příjmy z prodeje cenných papírů apod.) jsou zdaněny jen v tom státě, kde je

prodávající daňovým rezidentem. Ovšem v případě, že se movitý majetek vztahuje ke stálé provozovně v daném smluvním státě, vyvstane právo na zdanění i tomuto státu.

#### Článek 14 – (zrušen)

Článek 15 – Příjmy ze zaměstnání (ze závislé činnosti) podléhají zdanění ve státě, kde je zaměstnanec daňovým rezidentem. Pokud však své zaměstnání vykonává ve druhém smluvním státě, může dojít ke zdanění mzdy i v tomto druhém státě. Článek 15 pojednává i o podmínkách, kdy dojde k tomuto zdanění. Modelová smlouva stanovuje tři určující faktory, které rozhodují, jestli příjmy zaměstnance pracujícího na území smluvního státu podlehnou zdanění jenom v domovské zemi nebo i v zahraničí. Mezi tyto tři faktory se řadí:

- délka pobytu na území smluvního státu,
- kdo je zaměstnavatelem (daňový rezident jakého státu),
- jestli se příjmy pracovníka vztahují ke stálé provozovně či nikoli.

Článek 16 – Za situace, kdy příjemce tantiém (např. z titulu výkonu funkce člena statutárního orgánu) je rezidentem jednoho smluvního státu, ale tento zdroj příjmů plyne od společnosti se sídlem ve druhém státě, může být tento příjem zdaněn ve státě, kde je sídlo společnosti vyplácející tantiémy.

Článek 17 – Umělci (např. herci, zpěváci, tanečníci) a sportovci (např. fotbalisté, hokejisté), kteří vystupují na území jednoho smluvního státu, avšak jsou rezidenty druhého smluvního státu, daní své příjmy v obou těchto státech bez ohledu na to, zda pobírají tyto příjmy prostřednictvím společnosti, která zprostředkovává vystoupení, nebo osobně.

Článek 18 – Penze jsou zdaněny jen ve státě rezidence jejich příjemce.

Článek 19 – Tento článek upravuje zdaňování výkonu práce ve státní správě. Obecně jsou tyto příjmy zdaněny pouze v tom státě, který je vyplácí. Ovšem v případě, že místo výkonu práce se nachází ve druhém smluvním státě a příjemce je jeho daňovým rezidentem a současně i jeho státním příslušníkem, může poplatníkům příjem podlehnout zdanění v tomto druhém státě.



Článek 20 – Příjmy, které studenti dostávají za účelem vzdělávání, jsou od daně ve státě výuky osvobozeny, pokud jim jsou vypláceny od jiného státu, než kde probíhá studium.

Článek 21 – Veškeré ostatní příjmy rezidenta jednoho státu, které nejsou řešeny v předchozích článcích, podléhají zdanění v druhém smluvním státě, ať pramení odkudkoli (i ze třetího státu).

Článek 22 – Majetek (vyjma nemovitostí) je zdaněn v tom státě, kde je jeho vlastník daňovým rezidentem.

Článek 23 A – Smluvní stát daňového rezidenta zcela osvobodí zahraniční příjem či majetek, ale má právo tento majetek či příjem zohlednit tak, že použije vyšší daňové sazby pro zbylý majetek či příjmy tohoto daňového rezidenta v poměru k celkovým příjmům před vynětím. Tato varianta popisuje metodu zamezení dvojímu zdanění cestou vynětí příjmů s výhradou progresu.

Článek 23 B – Ve státě daňové rezidence se do základu daně zahrnou příjmy z tohoto státu i ze státu smluvního, vypočte se daň a poté se odečte daň již zaplacená ve smluvním státě. Výše možného odpočtu je však limitována poměrným daňovým zatížením příjmu či majetku. Tato varianta popisuje metodu prostého zápočtu daně zaplacené ve druhém státě.

Článek 24 – Pomocí článku 24 smlouva zabezpečuje rovné podmínky státním příslušníkům smluvních států, kteří jsou ve stejné situaci.

Článek 25 – Tento článek zahrnuje ustanovení, která příslušným úřadům obou smluvních států umožňuje řešení případných sporů přímou dohodou.

Článek 26 – S cílem získat objektivní informace pro daňové účely upravuje tento článek výměnu informací mezi příslušnými úřady. Tyto informace se považují za tajné, jsou tedy automaticky podřízeny povinnosti mlčenlivosti.

Článek 27 – Zde je řešena problematika pomoci vymáhání pohledávek jednoho státu druhým státem.

Článek 28 – potvrzuje daňové výhody osob (např. diplomatů, konzulárních úředníků), které vyplývají z jiných mezinárodních dohod.

Článek 29 – říká, že smlouva může být rozšířena na část území jednoho ze smluvních států, která je ze smlouvy výslovně vyloučena.

Článek 30 – Zde jsou zachyceny podmínky vstupu smlouvy v platnost a začátek její platnosti.

Článek 31 – Smlouva platí do té doby, dokud nebude písemně vypovězena jedním ze smluvních států.<sup>22,23</sup>

### **3. 6 Výhrady ČR k modelové smlouvě OECD**

Jak již bylo v úvodu řečeno, modelová smlouva OECD není striktně stanovena daným vzorem pro uzavírání bilaterálních smluv. Je to pouze vodítko, kterým se mají státy při uzavírání mezinárodních smluv dle možností a okolností řídit. Každý stát má právo vymezit si určité výhrady k modelové smlouvě a zpracovat je do konkrétních smluv s jinými státy. ČR si proto na základě vzorového modelu OECD vytvořila svůj vlastní podkladový model, který používá při uzavírání mezinárodních smluv. Odlišnosti od modelové smlouvy OECD opírá ČR o výhrady k této smlouvě, které učinila při vstupu do OECD. Mezi hlavní výhrady patří zejména tato oprávnění:

- určovat vznik stálé provozovny na základě doby poskytování služeb tzv. časovým testem (určitý časový limit). Tato výhrada má svůj odraz v § 22 odst. 2 ZDP;

---

<sup>22</sup> PRAŽAN, M. ed., Modelová daňová smlouva, i-poradce [online]. Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=69179>

<sup>23</sup> NERUDOVA, D. a K. ŠIMÁČKOVÁ, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. S. 16-35

- nezpracovat do smlouvy článek 9 odst. 2 a předejít tak „zrcadlovým“ úpravám základu daně v případě, že by ho daňové orgány smluvního státu chtěly z důvodu nesprávně nastavených převodních cen zvýšit;
- vymezovat v případě licenčních poplatků jako jejich součást úhrady za programové vybavení;
- zdaňovat v ČR příjmy nerezidentů z movitých věcí v režimu článku 12.

Většina výhrad je ve skutečnosti proti původnímu smyslu modelové smlouvy OECD, směřuje totiž ke zdaňování příjmů ve státě jejich zdroje, což s sebou ve většině případů přináší vyšší zátěž na administrativu a snížení právní jistoty pro daňové poplatníky, ať již jde o podniky nebo FO. Dále se ČR liší od modelové smlouvy v tom, že nezohledňuje problematiku mezinárodního zdanění v prekluzivních lhůtách pro vyměření daně a neumožňuje přenášet právo na zápočet daně zaplacené ve smluvním státě do jiného zdaňovacího období.<sup>24</sup>

### 3. 7 ČR a smlouvy o zamezení dvojího zdanění

První smlouvy podepsala Československá republika v meziválečném období s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. V současné době má ČR uzavřeny smlouvy s téměř 80 státy.<sup>25</sup>

Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění k 1. 1. 2011 je umístěn v příloze A.

Dne 24. května 2011 podepsala ČR a Království Bahrajn smlouvu o zamezení dvojího zdanění a dne 6. června uzavřela ČR tuto smlouvu s Hongkongem.<sup>26</sup>

Účinnost smluv nastává obvykle od 1. 1. následujícího roku po zveřejnění.

<sup>24</sup> SOJKA, V. ed., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 220 - 221

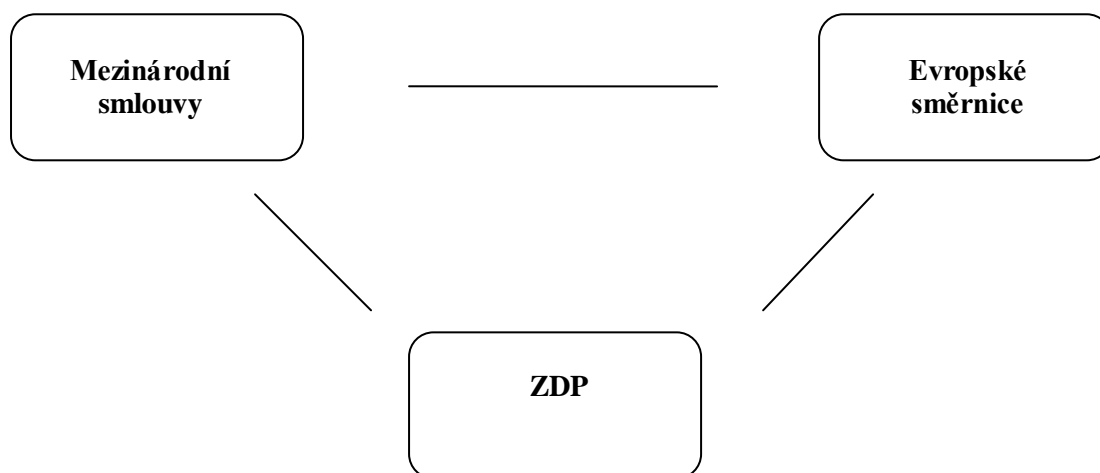
<sup>25</sup> Tamtéž s. 218

<sup>26</sup> Dvojí zdanění, MF ČR, [online]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dvoji\\_zdaneni.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dvoji_zdaneni.html)

## 4 Současná východiska při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění

Při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění (v následujících schématech použita zkratka SZDZ) vychází ČR ze vzorové smlouvy OECD, která byla rozebrána výše.

Nesmí být ovšem zapomenuto na samotné zákony ČR, které hrají také svou roli. Mezinárodní smlouvy, ač jsou zákonům daných států nadřazeny, vycházejí ze zákonů těchto států. Nemohou stanovit (jak již bylo řečeno v podkapitole 1. 2) např. takovou sazbu daně, se kterou určitý stát nepracuje. Čili, ZDP je podřazen mezinárodním smlouvám, avšak tyto smlouvy vycházejí z tohoto zákona. ZDP je také podřazen směrnici Evropské unie, ty jsou ovšem, co se práva týče, na stejné úrovni jako mezinárodní smlouvy, jak lze pro zjednodušení vidět na následujícím schématu.



Obr. 1: Schéma východisek při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění

*Zpracování: vlastní*

## **4. 1 Vliv normotvorby EU na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění**

V této podkapitole bude vysvětleno, jak směrnice EU vstupují do smluv o zamezení dvojího zdanění. Tato problematika je velice obsáhlá, proto bude pozornost zaměřena pouze na určité faktory (jako jsou například úroky a licenční poplatky), kterým bude potom věnována praktická část této práce.

### **4. 1. 1 Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků**

Rada Evropské unie přijala směrnicí č. 2003/49/ES 3. června 2003, která upravuje společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Důvodem jsou nepříznivé daňové podmínky transakcí na jednotném trhu, který má znaky trhu domácího. Nepříznivými daňovými podmínkami je míněno, že platby úroků a licenčních poplatků nejsou zdaněny jednou v jednom členském státě. Nejvhodnějším prostředkem k odstranění těchto problémů je úplné zrušení zdanění úroků a licenčních poplatků ve státě zdroje. Takto by bylo možné zajištění stejného daňového zacházení při vnitrostátních i mimostátních operacích. Je ovšem důležité, aby státy mohly i nadále přijímat opatření nutná k boji proti daňovým únikům.

Směrnice Rady Evropské unie 2003/49/ES říká, že úroky či licenční poplatky, které mají zdroj v členském státě, jsou osvobozeny od zdanění v případě, že skutečný vlastník úroků nebo licenčních poplatků je společnost, která je umístěna v jiném členském státě, nebo má v jiném členském státě provozovnu. Pokud společnost členského státu nebo stálá provozovna umístěná v jiném členském státě provede platbu, je tato platba považována za platbu, která má zdroj v tomto členském státě (ve státě zdroje).<sup>27</sup>

Dále je nutno vzít v úvahu úpravu ZDP. Dle § 19/1/zj, § 19/5 a § 23/7 jsou od daně osvobozeny licenční poplatky, pokud:

---

<sup>27</sup> Směrnice rady 2003/49/ES, eur-lex.europa.eu, [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0049:CS:PDF>

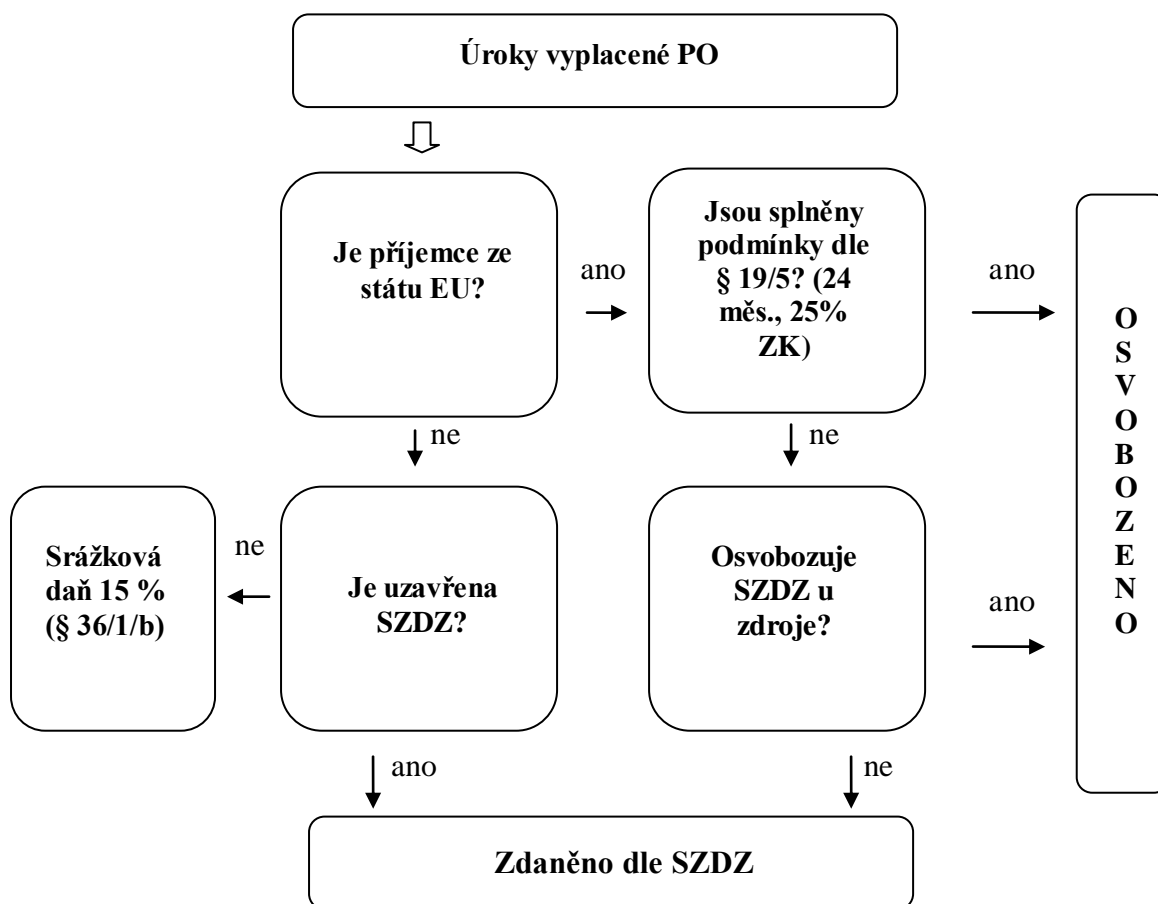
- plátce těchto úroků či licenčních poplatků a jejich příjemce jsou osobami přímo kapitálově spojenými nepřetržitě 24 po sobě jdoucích měsíců;
- příjemce úroků či licenčních poplatků je skutečným vlastníkem;
- tyto úroky či licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně, která je na území ČR nebo třetího státu;
- příjemci úroků či licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí dle § 38nb (jedná se o rozhodnutí o přiznání osvobozených příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček, které je vydáno na základě žádosti a splnění podmínek pro osvobození);
- jsou splněny podmínky vlastnictví alespoň 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv kapitálově spojené osoby.<sup>28</sup>

V případě, že je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění a jedná se o třetí stát, podléhají úroky a licenční poplatky zdanění ve výši 15 % z hrubé výše dle § 36/1/b ZDP.

Následující schéma znázorňuje daňový režim při výplatě úroků zahraniční PO za různých podmínek podle rozhodných okolností.

---

<sup>28</sup> Daně z příjmů 2011, s. 36, 38, 46 - 47



Obr. 2: Schéma vyplácení úroků zahraniční osobě

Zpracování: vlastní

#### 4. 1. 2 Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Původní směrnice 90/435/EHS, která upravovala společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, byla změněna směrnicí 2003/123/ES, protože zkušenosti získané během uplatňování této směrnice ukázaly, že by ji bylo možné zlepšit a rozšířit kladné účinky sjednaných pravidel.

Směrnice 2003/123/ES použije při zdanění rozdělovaného zisku rezident každého členského státu, jedná-li se o zisk, který:

- přijala od společností tohoto státu, který má původ u jejich dceřiných společností z jiných členských států;
- je vytvořen společností tohoto státu společností jiných členských států, kterých jsou dceřinými společnostmi (dále DS);<sup>29</sup>
- je obdržén v tom státě, kde se nacházejí stálé provozovny společností z jiných členských států, a tento zisk pochází od jejich DS jiného členského státu, než kde se nachází stálá provozovna;
- je vytvořen společností tohoto státu a vyplácí ho stálým provozovnám umístěným v jiných členských státech společností stejného členského státu, kterého jsou DS.

Za mateřskou společnost (dále MS) se považuje ta společnost, která mimo jiné drží na základním kapitálu podíl alespoň 10 %. Naopak u DS – je to ta společnost, u které je držen podíl na základním kapitálu alespoň ve výši 10 %. (od 1. ledna 2009)<sup>30</sup>

Dle ZDP § 19/1ze a § 19/1zi jsou od daně osvobozeny příjmy z:

- dividend a jiných podílů na zisku, které vyplácí DS společnosti mateřské, DS musí být ovšem poplatníkem daně dle § 17 odst. 3;
- „převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie;
- dividend a jiných podílů na zisku, plynoucích od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, a s tímto provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 a je umístěna na území České republiky.“<sup>31</sup>

Toto osvobození lze uplatnit za splnění následujících podmínek:

- jedná se o některou v příloze uvedených směrnic. Obecně jde o kapitálové společnosti typu s.r.o., a.s. a družstva;

<sup>29</sup> Směrnice rady, eur-lex.europa.eu, [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:cs:HTML>

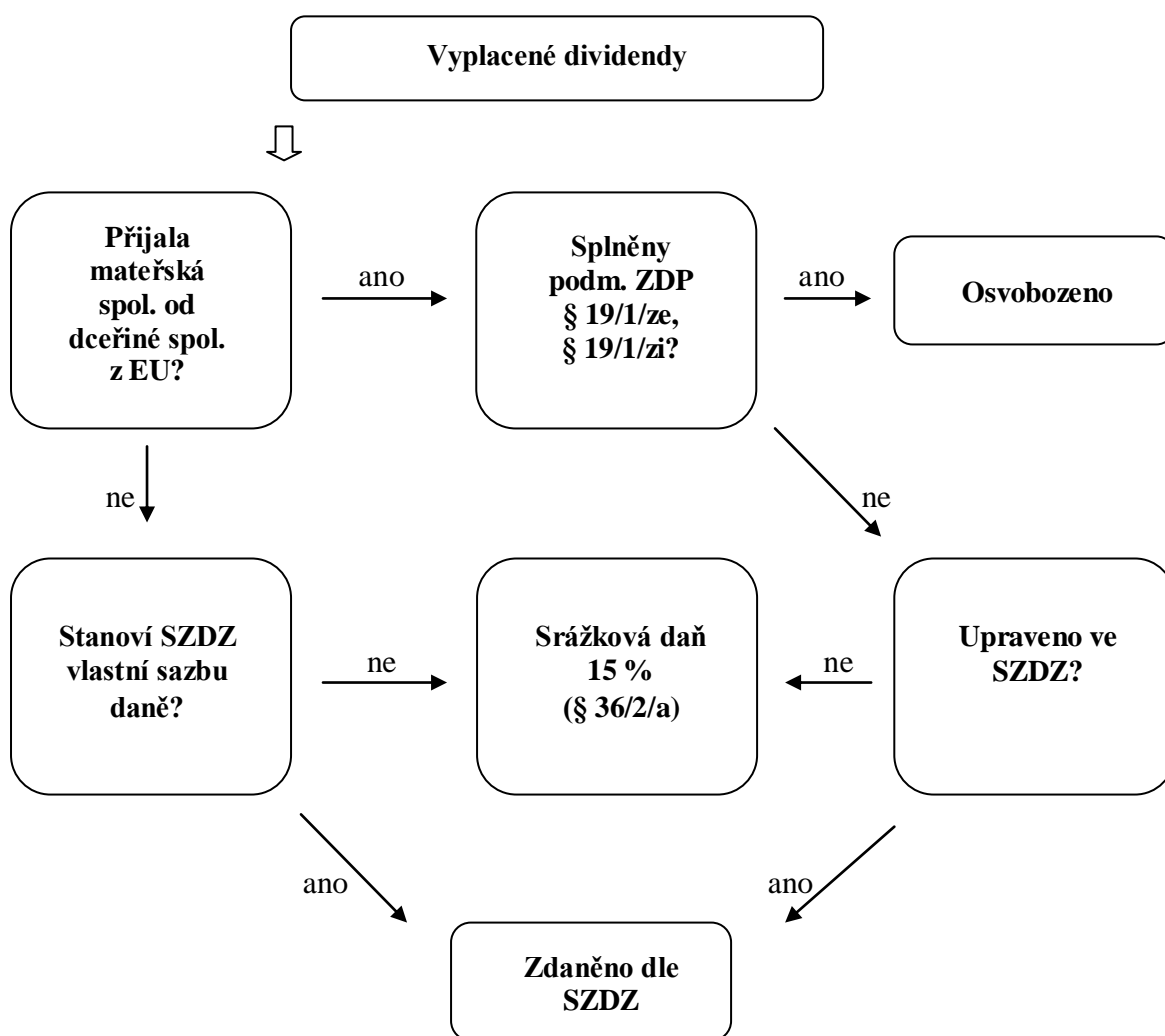
<sup>30</sup> Směrnice rady 2003/123/ES, eur-lex.europa.eu, [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:02:32003L0123:CS:PDF>

<sup>31</sup> Daně z příjmů, s. 36



- vlastnictví alespoň 10 % na základním kapitálu;
- vztah mateřská/dceřiná společnost nepřetržitě alespoň 12 po sobě jdoucích měsíců (může být i před splněním podmínky 12 měsíců, ale následně musí být tato podmínka splněna).

Na následujícím schématu je znázorněn daňový režim při výplatě dividend.



Obr. 3: Schéma vyplácení dividend

*Zpracování: vlastní*

#### **4.1.3. Postup při střetu pravidel ze směrnice OECD a ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Pro posouzení otázky, jaké pravidlo má přednost, zdali pravidlo obsažené ve smlouvě či ve směrnici OECD, je důležité uvědomit si jejich právní povahu. Jde totiž v obou případech o mezinárodní ujednání, která sama o sobě nemohou ukládat daňovým poplatníkům přímo jakékoli povinnosti. Naopak podniky i občané mají právo žádat aplikaci všech výhod, které ČR sjednala v mezinárodních smlouvách.

Platí tedy zásada, že pro podnik či občana bude vždy k dispozici ten režim, který je pro něj výhodnější či praktičtější. Např. pokud smlouva s Nizozemím ukládá oběma státům osvobodit od daně veškeré úroky vyplácené rezidentům druhého smluvního státu, nemůže zároveň stát uplatňovat režim plynoucí z evropské směrnice č. 2003/49/ES. Ta totiž osvobozuje pouze úroky mezi spojenými osobami a navíc umožňuje, aby si členské státy vytvářely administrativní překážky v podobě předchozí žádosti a rozhodnutí finančních orgánů. U FO evropská směrnice neposkytuje žádné osvobození. V takovém případě lze tedy odhlédnout od pravidel evropské směrnice, použít výhody se smlouvy o zamezení dvojího zdanění a úroky bez dalšího osvobodit.

## **5 Základní věcné rozdíly smluv s Německem a Rakouskem**

Tato kapitola se bude zabývat některými články smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem, ve kterých se tyto smlouvy liší. Konkrétně se bude jednat o články 5, 7, 9 – 13 a článek 22 (23), kde smlouvy vykazují principiální vzájemné rozdíly významné pro daňové rezidenty obou států. Srovnání čerpá z konkrétních článků ze smluv, které jsou uvedeny v příloze. Při srovnání obou smluv je velmi důležitá okolnost, že jedna z nich (Německo) patří k nejstarším, které má ČR uzavřeny, zatímco druhá (Rakousko) patří k nejnovějším. Smlouva s Německem byla uzavřena v roce 1983 a účinná je od roku 1984, smlouva s Rakouskem, která nahradila původní smlouvu z roku 1978, byla podepsána v roce 2006 a účinná je od roku 2008. Časový odstup obou smluv logicky odráží změny, ke kterým mezitím došlo v mezinárodní metodice i praxi, včetně požadavků Ministerstva financí souvisejících s výše komentovanými výhradami k modelové smlouvě OECD.

### **5.1 Článek 5 – Stálá provozovna**

V definování výrazu „stálá provozovna“ je zřejmý jeden zásadní rozdíl, který navazuje na výhradu ČR komentovanou v části 3. 6. Na rozdíl od smlouvy s Německem vymezuje smlouva s Rakouskem jako stálou provozovnu také poskytování služeb (včetně poradenských nebo manažerských). Platí to za podmínky, že tyto činnosti trvají na území druhého státu déle než šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. Protože tato skutečnost vyplývá z výhrad, které si ČR stanovila k modelové smlouvě OECD, nemůže být zachycena v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřela ČR s Německem v roce 1984, kdy takové požadavky tehdejší Československo nemělo a ani ve svých domácích daňových předpisech vznik stálé provozovny jen z důvodu poskytování služeb neupravovalo.

Pro německé subjekty podnikající na území ČR je daňově výhodné mít zde stálou provozovnu (ačkoli nelze hovořit o službové stálé provozovně – jak již bylo řečeno, s touto možností text německé smlouvy vůbec nepracuje), ve které dojde ke zdanění jejich příjmů, protože v Německu bude poté uplatněna metoda vynětí s výhradou progrese. Tzn., pokud by německý subjekt na území ČR poskytoval služby a inkasoval za ně, je pro něj výhodnější založit v ČR „kamennou“ stálou provozovnu (například kancelář či závod), aby mohl tyto zisky danit v ČR. Naopak je tomu pro české subjekty podnikající na území Německa. Pokud jim vznikne v Německu stálá provozovna, musí své zisky zdanit dle německých předpisů. V ČR se také uplatní metoda vynětí s výhradou progrese, čili nebude v ČR dodaněno. To by ovšem nebylo ani za předpokladu uplatnění metody prostého zápočtu, protože v Německu jsou vyšší daňové sazby pro příjmy PO popř. FO.

V Německu je daňový systém poněkud složitější a finančně náročnější pro poplatníky. PO mají sice stanovenou daň z příjmů pouze ve výši 15 %, avšak k tomu od roku 1995 zavedli daň solidarity ve výši 5,5 % a nakonec ještě jejich příjmy podléhají živnostenské dani v rozmezí od 14 % do 17 %. V úhrnu tedy odvádějí celkovou daň ve výši od 34,5 % do 37,5 %. Po započtení české daňové sazby 19 % pro PO lze konstatovat, že vznikne rozdíl ve výši 15,5 % do 18,5 % z příjmů.

FO podléhají daňovému zatížení maximálně do výše 45 % (z důvodu progresivní daňové sazby závisí tato sazba na výši výdělku), ke které je opět připočtena sazba 5,5 % daně solidarity. Celková výše sazby daně se bude tedy pohybovat od 5,5 % do 50,5 %. Zde se lze dopočítat k daleko vyššímu maximálnímu rozdílu po započtení české daňové sazby pro FO (15 %) a to do výše maximálně 35,5 %. I když vezmeme v úvahu, že do základu daně v případě českých zaměstnanců se započítává také sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem a zvyšuje tak efektivní daňovou sazbu na celkových cca 22 %, stále jde zejména u vyšších příjmových skupin pro německé rezidenty o skutečné „daňové lákadlo“.

Ve vztahu k Rakousku je situace poněkud příznivější. Pokud se jedná o stejný případ založení stálé provozovny českým subjektem v Rakousku, budou tyto příjmy zdaněny v Rakousku a v ČR se uplatní metoda prostého zápočtu. Stejně tak v opačném případě. Rakouské daňové zákony ovšem pracují s vyšší daňovou sazbou pro PO než ČR, konkrétně

se sazbou 25 %, ale minimálně musí PO platit daň ve výši 1 750,- EUR bez ohledu na výši jejich příjmů.

Pro FO předepisují rakouské právní předpisy také progresivní daňové sazby, konkrétně od nulového zatížení až do 50 % z výdělku.

Článek 5 smlouvy dále uvádí výčet činností, které představují výjimku, a jejich výkon na území druhého státu ke vzniku stálé provozovny nevede, přestože jsou poskytovány v trvalém (pevném) zařízení. Jde o důležité výjimky, které zjednodušují správu daní i agendu podniků. Jedná se o tyto případy, jak článek 5 odstavec 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem uvádí:

- *„zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo k dodání zboží patřícího podniku;*
- *zásoba zboží patřící podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;*
- *zásoba zboží patřící podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;*
- *trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých rešerší nebo podobných činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter.“<sup>32</sup>*

Výčet těchto výjimek se v obou smlouvách v podstatě shoduje. Rakouská smlouva si pouze navíc k seznamu připojuje trvalé místo k výkonu činností, které souvisí s uvedenými činnostmi, pokud má toto místo přípravný nebo pomocný charakter. Může jít tedy o vedlejší podnikové funkce, které jsou vykonávány na území druhého státu, jako je např. analytická činnost specifických odborníků.

---

<sup>32</sup> Příloha B

## 5. 2 Článek 7 – Zisky podniků

Článek 7 textu smlouvy s Německem a Rakouskem se liší pouze ve formulaci. Tento článek je klíčový pro konstrukci celé smlouvy, pokud jde o potřebu podniků. Základním principem smlouvy, je podle tohoto článku pravidlo, že se zisky podniků zdaňují zásadně v zemi jejich daňové rezidence (sídla), s následujícími výjimkami:

- a) vznikla stálá provozovna podle článku 5, které lze přiřadit zdanitelné zisky a které je nutno zdanit ve státě zdroje;
- b) smlouva pro určité typy příjmů poskytuje právo na zdanění i státu zdroje. Takový případ nastává např. v případě dividend, úroků a licenčních poplatků.

## 5. 3 Článek 9 – Sdružené podniky

Článek Sdružené podniky slouží ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění k zamezení daňových úniků prostřednictvím účelového transferu zdanitelných příjmů majetkově nebo personálně propojených podniků do státu s příznivějším zdaněním. Jeho zrcadlem je v ZDP ustanovení § 23 odst. 7.

Tento článek shodně v obou smlouvách vymezuje, co se považuje za sdružené podniky a určuje, že mezi nimi musí probíhat ekonomické vztahy za stejných podmínek, jaké by byly uplatňovány u nespojených osob. Teorie mezinárodního zdanění toto pravidlo nazývá „zásadou tržního odstupu“ (arm's length principle). V podstatě se jedná o transfery uvnitř nadnárodních společností, kde se firmy potýkají s problémem stanovení cen, jelikož stanovení ceny podstatně nižší (vyšší), než je tržní cena, je v rozporu se zákonem. Jinak řečeno, sdružené podniky uskutečňující mezi sebou obchody musí stanovit takové ceny, které jsou na trhu běžně používány mezi ostatními podniky.

Ovšem ve smlouvě s Německem je navíc podchycena tato situace v odstavci 2, která zní: *„Pokud zisk, který byl zdaněn podnikem v jednom státě, byl zahrnut i do zisku druhého smluvního státu v přiměřené míře a zdaněn, a pokud byl tento zisk docílen podnikem v druhém smluvním státě za podmínek, které by byly mezi nezávislými podniky, musí první*

*stát provést přiměřenou opravu zisku, aby nedocházelo k dvojímu zdanění.“* Toto představuje výhodu pro skupiny firem, kterou musí ČR akceptovat, a větší právní jistotu. Podniky tímto ušetří finance za studie, které by muselo provádět při zjišťování tržních cen.

Mezinárodní smlouva s Německem je jednou z mála takto uzavřenou smlouvou. V ostatních případech (v novějších smlouvách) je tento odstavec ošetřen – například ve smlouvě se Slovenskem – třetím odstavcem, kde se praví, že pokud se bude jednat o podvod, hrubou nedbalost nebo vědomé zanedbání povinností, nepoužije se ustanovení odstavce 2. Tzn., pokud bude cena vědomě stanovena výrazně pod či nad tržní cenou nebo např. v případě chybné kalkulace cen výroby, nebude se brát ohled na odstavec 2 a veškeré tyto činnosti budou dodaněny. Ovšem pro daňové správy jednotlivých států není vůbec snadné tyto transakce odhalit, proto v tomto ohledu spolupracují i s jinými státy.

Co se týče úpravy textu smlouvy s Rakouskem, je zde zachycen pouze odstavec 1 (vysvětlen v úvodu). V případě, že dojde k dodanění finančním úřadem v Rakousku, může takto skutečnost činit problémy v protisměrné úpravě základu daně v ČR, protože toto ustanovení o přiměřené opravě takto zahrnutého zisku zde zcela chybí.

## **5.4 Článek 10 – Dividendy**

Dle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou má ČR uzavřenou s Rakouskem, mohou být dividendy zdaněny v tom státě, kde je jejich daňovým rezidentem příjemce. Mohou být však zdaněny také ve státě, kde je vyplácející společnost daňovým rezidentem, ale pouze v případě, že skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu. Tato daň nepřesáhne 10 % hrubé částky dividend. Znamená to, že pokud česká dceřiná společnost vyplácí své rakouské mateřské společnosti dividendy, budou podléhat zdanění v Rakousku. Tyto dividendy mohou být ovšem zdaněny i v ČR, dle českých právních předpisů v případě, že rakouská mateřská společnost je daňovým rezidentem v Rakousku. Toto zdanění nepřesáhne 10 % hrubé částky dividend.

Ve státě příjemce jsou dividendy daněny podle tamních předpisů a daň z druhého státu se započte metodou prostého zápočtu.

V případě, že je skutečným vlastníkem dividend společnost, která má nejméně 10 % kapitálu vyplácející společnosti, budou tyto dividendy zdaněny jen v tom státě, kde je skutečný vlastník rezidentem. Tzn., pokud má česká společnost tři rakouské vlastníky, kde první z nich vlastní 60 %, druhý 35 % a třetí 5 % kapitálu české společnosti, bude zdanění vypadat následovně. V Rakousku budou zdaněny dividendy prvního a druhého vlastníka, protože má více jak 10 % kapitálu vyplácející (v tomto případě české) společnosti. Dividendy, které patří třetímu vlastníku, budou logicky podléhat zdanění v ČR (má méně jak 10 % kapitálu vyplácející společnosti).

Ve smlouvě s Německem jsou tyto podmínky stanoveny odlišně. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, osobě, která je z druhého smluvního státu, mohou být zdaněny ve druhém státě. Tyto dividendy mohou být zdaněny i v tom státě, kde má sídlo vyplácející společnost, avšak takto vyměřená daň nesmí přesahovat 5 % hrubé částky dividend v případě, že společnost, která dividendy přijímá, vlastní alespoň 25 % jmění společnosti, která je vyplácí. Ve všech ostatních případech nesmí přesáhnout 15 % hrubé částky dividend. Opět uvedeno na příkladu: Česká společnost je vlastněna třemi německými subjekty. První má 50 % kapitálu české společnosti, druhý 40 % a třetí 10 %. Dle této smlouvy budou prvním a druhému vlastníku podílu na české společnosti dividendy zdaněny v ČR sazbou 5 %. Třetímu vlastníku poté budou dividendy podléhat 15% daňovému zatížení v Německu.

Jestliže sazba ze zisku je pro rozdělené zisky nižší než pro zisky nerozdělené a tento rozdíl je 20 % a více, může se daň vybíraná v tomto státě stanovit odlišně. Jestliže tyto dividendy vyplácí společnost mající sídlo v jednom smluvním státě společnost mající sídlo ve druhém smluvním státě a jestliže tato společnost vlastní alespoň 25 % podílů hlasovacích práv na vyplácející společnosti, bude zdaněno 25 % hrubé částky dividend.

Nutno dodat, že výše uvedená pravidla v některých případech nebudou aplikována, protože na výplatu dividend a podílů na zisku se kromě úpravy mezinárodních smluv použije také



směrnice EU popisovaná v části 4. 1. 2. Pokud je její režim výhodnější, podniky vyplácející dividendu jsou jej povinny uplatnit. Takže například pokud česká DS bude německé MS s podílem na jejím ZK ve výši 15 % vyplácet dividendu, podle smlouvy by ji sice musela zdanit srážkovou daní 15 %, ale podle evropské směrnice transponované do ZDP bude taková výplata od daně osvobozena.

## 5.5 Článek 11 – Úroky

Úprava článku 11 stejně jako článku 10 smluv u většiny smluvních států počítá s určitou formou rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy. V případě smlouvy s Německem i Rakouskem tomu však je jinak. Jestliže dlužník vyplácí věřiteli ze smluvního státu úroky, stát, ve kterém má dlužník sídlo, nemá na žádné zdanění nárok. Teprve domovské státy příjemce pak zdaní přijaté úroky podle vlastních předpisů.

V textu smlouvy s Rakouskem je sjednán nad rámec obsahu smlouvy s Německem odstavec navíc, který upřesňuje, že úroky mají zdroj v tom smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. V případě, že plátce úroků (ať už je nebo není rezidentem některého smluvního státu) má ve smluvním státě stálou provozovnu a cituji část odstavce 4 textu smlouvy: „*ve spojení s níž došlo k zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, a tyto úroky jdou k tíži takové stálé provozovny,*“<sup>33</sup> mají tyto úroky zdroj zdanění v tomto státě, kde je stálá provozovna umístěna. Tzn., pokud je plátce úroků rezidentem ČR, mají úroky zdroj v ČR. Jestliže však tento plátce má v Rakousku stálou provozovnu, ve spojení s níž došlo k zadlužení a úroky jdou k tíži této stálé provozovny, mají tyto úroky zdroj v Rakousku.

---

<sup>33</sup> Příloha B

## **5. 6 Článek 12 – Licenční poplatky**

Jak smlouva s Německem, tak i smlouva s Rakouskem, shodně stanovuje požadavky na zdanění licenčních poplatků. Tyto poplatky jsou daněny ve státě zdroje a řídí se právními předpisy tohoto státu, ovšem vypočítaná daň nesmí přesáhnout 5 % hrubé částky licenčních poplatků. Směrnice rady Evropské unie osvobozuje licenční poplatky, které mají zdroj v členském státě, od zdanění v případě, že skutečným vlastníkem je společnost, která má sídlo v jiném členském státě, nebo zde má stálou provozovnu.

Obdobě jako u úroků, tak i v tomto článku rakouská smlouva stanovuje, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. V případě, že plátce (ať je nebo není rezidentem smluvního státu) má ve smluvním státě stálou provozovnu, které vznikla povinnost platit licenční poplatky, zdroj zdanění je v tomto státě, kde se nachází stálá provozovna.

## **5. 7 Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku**

Rozdíly smluv s Německem a Rakouskem lze najít i v článku 13. Smlouva s Německem se v odstavci 2 navíc odkazuje na článek 22 Majetek (který je mimochodem v rakouské smlouvě zachycen v článku 21). Dále uvádí, že zisky z prodeje podílů na společnosti, které mají sídlo v jednom smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto státě. Tato úprava znamená, že německý rezident v ČR musí zdanit prodej svého podílu na české společnosti, což smlouva s Rakouskem naopak zcela vylučuje. Stejný přístup jako najdeme ve smlouvě s Rakouskem, je obsažen ve všech ostatních smlouvách, takže lze v tomto ohledu smlouvu s Německem označit za naprosto unikátní výjimku.

Za situace, kdy bude německý subjekt prodávat vlastnický podíl na české společnosti, bude tento podíl zdrojem příjmů v ČR dle § 22, odst. 1, písm. h) ZDP a bude spojen s povinností podat daňové přiznání. Ten samý případ, s tím rozdílem, že podíl na české společnosti bude prodávat rakouský subjekt, bude zdaněn výhradně v Rakousku dle tamních právních předpisů.

Naopak ve smlouvě s Německem není zmínka o ziscích získaných zcizením lodí či letadel provozovaných v mezinárodní dopravě. To je ovšem pro tuto práci nepodstatné a proto tomu nebude věnována další pozornost.

Při úpravách a aktualizacích modelové smlouvy OECD došlo k vypuštění článku 14 Nezávislá povolání, který již není zahrnut v nové smlouvě s Rakouskem, na rozdíl od smlouvy s Německem, proto se následující články v názvu liší.

## **5. 8 Článek 22 resp. 23 Vyloučení dvojího zdanění**

K vyloučení dvojího zdanění používají smlouvy dvě metody:

- metoda prostého zápočtu,
- metoda vynětí s výhradou progresu.

Tyto metody byly vysvětleny v první kapitole této práce.

Konstrukce článku 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem je složitá, avšak se ve většině případů jedná o celkem nepotřebné nuance nebo pouze reformulaci stejných záležitostí.

Po přečtení těchto článků lze konstatovat, že smlouva s Německem používá na příjmy z podnikání metodu vynětí s výhradou progresu, stejně jako na příjmy ze závislé práce. U příjmů z úroků, dividend a licenčních poplatků pak metodu prostého zápočtu. S Rakouskem je pak sjednána metoda prostého zápočtu pro všechny druhy příjmů.

## **5. 9 Shrnutí zásadních rozdílů**

Zásadní rozdíly zkoumaných článků, které budou základem pro příklady praktických dopadů na zdanění FO a PO, budou pro zjednodušení zachyceny v tabulce.

Tab. 2: Přehled zásadních rozdílů smluv s Německem a Rakouskem

Články	Německá smlouva	Rakouská smlouva
<b>Článek 5</b>	Pro německé rezidenty je výhodné danit v ČR díky nižším sazbám a metodě vynětí příjmů. Nevzniká jim stálá provozovna ze služeb po uplynutí časového testu.	Vzniká stálá provozovna při poskytování služeb (např. manažerských) po splnění časového testu 6 měsíců.
<b>Článek 9</b>	Smlouva ukládá daňový správám provést reciproční opatření v případě, že druhý stát dovodí následky z porušení pravidla tržního postupu.	
<b>Článek 10</b>	Pokud jsou dividendy zdaněny, použije se i s ohledem na směrnice EU sazba 15 %.	Pokud jsou dividendy zdaněny, použije se i s ohledem na směrnice EU sazba 10 %.
<b>Článek 13</b>	Zisky z převodu akcií a podílů na společnosti – mohou být zdaněny v tom státě, kde je tato společnost usídlena.	Zisky z převodu akcií a podílů se daní výhradně ve státě rezidence vlastníka příjmu.
<b>Článek 22 resp. 23</b>	Příjmy z podnikání a mzdové příjmy: metoda vynětí s výhradou progrese; úroky, dividendy, licenční poplatky: metoda prostého zápočtu.	Veškeré příjmy daněny pomocí metody prostého zápočtu.

*Zpracování: vlastní*

## **6 Dopady smluv o zamezení dvojího zdanění pro zdaňování FO a PO**

Jak již bylo zmíněno, smlouvy o zamezení dvojího zdanění se řídí modelovou smlouvou OECD, která je pouze vodítkem nikoliv striktně stanovenou formulí, proto jsou ujednány různé podmínky s jednotlivými státy, se kterými má ČR tuto smlouvu uzavřenou. V této části budou zachyceny dopady klíčových rozdílů smluv s Německem a Rakouskem na zdanění FO a PO (v některých případech bude zahrnuta i smlouva se Slovenskem, která byla podepsána dne 14. 7. 2003).

### **6. 1 Dopady ustanovení článku 5 Stálá provozovna**

Pro přehlednost bude v této části popisována každá dvojice států zvlášť, tedy vysvětlení proběhne za předpokladů, že německému subjektu vznikne stálá provozovna na území ČR a naopak. Ten samý postup potom pro rakouský subjekt.

#### **6. 1. 1 Německá stálá provozovna na území ČR**

Za situace, že MS sídlící v Německu má DS v ČR, kam za fakturovanou odměnu pravidelně dojíždějí manažeři poskytující služby této DS, probíhají poradenské (manažerské) služby. Dle smlouvy, kterou má ČR uzavřenu s Německem, německé společnosti nevzniká na území ČR stálá provozovna a veškeré zisky získané z těchto služeb budou zdaněny v Německu dle tamních předpisů. To s sebou sice přináší administrativní úlevu, než kdyby vznikla v ČR stálá provozovna, ovšem není zde žádná možnost optimalizace, pokud je zdanění dáno k dispozici výhradně německé straně. Jak již bylo řečeno, ČR nabízí lepší podmínky zdanění v podobně nižší daňové sazby ve výši 19 % pro PO. Německé MS je tedy na místě doporučit, aby si v ČR zřídila vlastní kancelář, kde bude tyto služby poskytovat. Tím jí vznikne stálá provozovna, protože podmínkou pro

vznik stálé provozovny je disponovat vlastním pevným místem pro podnikání. Tedy např. vlastnit či pronajímat pevné, „kamenné“ prostory, a veškeré poradenské činnosti poskytovat prostřednictvím této stálé provozovny, aby německá společnost na území ČR vykazovala co nejvyšší zisk. Takto uspořádaná struktura podnikání umožní, aby příjmy za služby manažerů podléhaly zdanění v ČR, tedy 19% daňové sazbě. Dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude v Německu uplatněna metoda vynětí s výhradou progrese, tzn., že již nedojde k dalšímu dodanění těchto příjmů.

Vše má ale své meze. Tato stálá provozovna může stěží vykazovat vyšší zisky než podnikající společnost v Německu. Musí být proto brán zřetel na to, které zisky mohou být přiřčeny této stálé provozovně s ohledem na pravidlo tržního odstupu tak, aby vše probíhalo v souladu se zákony a společnost se nedostala do zbytečných komplikací při daňové kontrole.

Dopady zdanění ilustrují následující příklady:<sup>34</sup>

*Příklad 1: Německá MS ABC, GmbH (obdoba české s.r.o.) poskytující poradenské služby české DS XYZ, s.r.o. (v prostorách české společnosti) na území ČR vyfakturovala 100 000,- EUR.*

Řešení: Protože poskytováním těchto služeb nevzniká německé společnosti v ČR stálá provozovna, bude tento zisk zdaněn v Německu dle tamních předpisů daňovou sazbou 34,5 % až 37,5 %.

Výpočet:  $0,345 \times 100\,000 = 34\,500,- \text{ EUR}$

$0,375 \times 100\,000 = 37\,500,- \text{ EUR}$

Tedy na dani bude německou společností odvedeno od 34 500,- do 37 500,- EUR.

Za situace, kdy bude mít německá MS ABC, GmbH na území ČR stálou provozovnu (kancelář), bude danit v ČR dle českých předpisů.

---

<sup>34</sup> Pro zjednodušení bude na následujících příkladech použita pouze měna Evropské unie. Ostatní měny nebudou brány v potaz.

Výpočet:  $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$   
 $34\,500 - 19\,000 = 15\,500,- \text{ EUR}$   
 $37\,500 - 19\,000 = 18\,500,- \text{ EUR}$

Odvede tedy na dani 19 000,- EUR. Výše úspory, kterou při zisku 100 000,- EUR německá společnost dosáhne, se bude pohybovat od 15 500,- do 18 500,- EUR.

*Příklad 2: Německá FO poskytující poradenské služby české společnosti XYZ, s.r.o. (v prostorách české společnosti) na území ČR vyfakturovala:*

*a) 8 003,- EUR.*

Řešení: Jak již bylo zmíněno, v Německu jsou stanoveny progresivní sazby daně pro FO. Při příjmu do 8 003,- EUR podléhají tyto zisky nulovému daňovému zatížení. Ovšem nutno neopomenout daň solidarity ve výši 5,5 %:

Výpočet:  $0,055 \times 8\,003 = 440,17 \text{ EUR}$

I přestože se tento podnikající subjekt vešel do hranice výdělku s nulovým daňovým zatížením z příjmů, musí na dani solidarity odvést 440,17 EUR.

*b) 8 004,- EUR.*

Řešení: V rozmezí od 8 004,- do 52 881,- EUR je toto daňové zatížení od 14 % do 42 %. Pro zjednodušení bude vždy brána pouze spodní hranice, protože dle německých právních předpisů je pro jednotlivé hodnoty výdělku přiřazena konkrétní daňová sazba právě v tomto rozmezí.

Výpočet:  $0,14 \times 8\,004 = 1\,120,56 \text{ EUR}$   
 $0,055 \times 8\,004 = 440,22 \text{ EUR}$   
 $440,22 + 1\,120,56 = 1\,560,78 \text{ EUR}$

FO odvede v Německu na dani z příjmů 1 120,56 EUR, na dani solidarity 440,22 EUR, celkem tedy z příjmů 8 004,- EUR bude na daních zapláceno 1 560,78 EUR.

c) 52 882,- EUR.

Řešení: Při výši příjmu 52 882,- až 250 730,- EUR podléhají příjmy daňovým sazbě 42 %.

Výpočet:  $0,42 \times 52\,882 = 22\,210,44$  EUR

$0,055 \times 52\,882 = 2\,908,51$  EUR

$2\,908,51 + 22\,210,44 = 25\,118,95$  EUR

FO má daňovou povinnost z příjmů v Německu ve výši 22 210,44 EUR, daň solidarity činí 2 908,51 EUR. Celková odvedená daň bude tedy ve výši 25 118,95 EUR.

d) 250 731,- EUR

Řešení: Pokud se výše příjmu FO vyšplhá nad 250 730,- EUR, bude tato částka podléhat 45% dani.

Výpočet:  $0,45 \times 250\,731 = 112\,828,95$  EUR

$0,055 \times 250\,731 = 13\,790,205$  EUR

$13\,790,205 + 112\,828,95 = 126\,619,155$  EUR

V tomto případě zaplatí FO v Německu daň z příjmů ve výši 112 828,95 EUR, daň solidarity 13 790,205 EUR. Celkem na daních tato FO odvede 126 619,155 EUR.

K této problematice (zdanění příjmů na území ČR) vydalo Ministerstvo financí dne 6. února 1997 pokyn D-154, který upravuje postupy při zdaňování daňových nerezidentů. Tento pokyn je v rozporu se smlouvou, kterou má ČR uzavřenou s Německem, protože počítá se vznikem stálé provozovny i v případě poskytování služeb bez pevného zázemí,



pokud tato činnost trvá déle než 6 měsíců. Tímto se dostává i do rozporu se soudy, které jsou zastánci názoru, že pokud není tato stálá provozovna sjednána ve smlouvě, nevzniká.

### **6. 1. 2 Česká stálá provozovna na území Německa**

Opačný případ (česká MS a DS v Německu) má následující souvislou a řešení. Německo službovou stálou provozovnu neuznává, není-li pevné zařízení, čili se případ může zdát podobný, má ovšem jiný závěr v podobě dopadu na českou společnost. Pokud české společnosti nevznikne v Německu stálá provozovna a čeští manažeři poskytují služby v prostorách německé společnosti daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer) v Německu nevzniknou. Česká MS zdaní své příjmy z této činnosti v ČR sazbou 19 %. Pokud ovšem vznikne českému subjektu stálá provozovna na území Německa, bude se zdanění veškerých příjmů této stálé provozovny řídit německými právními předpisy. Situace je opět znázorněna na modelovém příkladě.

*Příklad 3: Česká DS XYZ, s.r.o. poskytující služby německé MS ABC, GmbH (v prostorách německé společnosti) na území Německa vyfakturovala 100 000,- EUR.*

Řešení: Poskytováním těchto služeb nevznikne české společnosti v Německu stálá provozovna, tudíž budou tyto příjmy podléhat české dani 19 %.

Výpočet:  $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$

Bude tedy odvedeno 19 000,- EUR.

V případě, že by si česká MS zřídila v Německu kancelář, kde by docházelo k poskytování služeb, vznikla by ji stálá provozovna a veškeré příjmy této stálé provozovny by podléhaly zdanění v Německu 34,5% až 37,5% daňovému zatížení.

Výpočet:  $0,345 \times 100\,000 = 34\,500,- \text{ EUR}$

$0,375 \times 100\,000 = 37\,500,- \text{ EUR}$

$$34\,500 - 19\,000 = 15\,500,- \text{ EUR}$$

$$37\,500 - 19\,000 = 18\,500,- \text{ EUR}$$

Na dani by zaplatila od 34 500,- EUR do 37 500,- EUR a přišla by o 15 500,- až 18 500,- EUR. Dalo by se říci, že jde o zrcadlový případ, ovšem pro ČR s odlišným závěrem týkající se výhod vzniku stálé provozovny na německém území. Navíc je nutno upozornit na to, že by došlo k odlišnému, pravděpodobně vyššímu zdanění zaměstnanců, kteří by na území Německa pracovali déle jak 183 dnů v průběhu kalendářního roku.

Pro německé podniky je velmi výhodné zřídit si v ČR stálou provozovnu nejen při poskytování služeb (tyto výhody zdanění se vztahují na veškeré německé stálé provozovny), protože daňové zatížení v ČR je příznivější. Ovšem pro český podnik není vznik stálé provozovny na německém území výhodný vůbec. Zaplatí vyšší daňovou sazbu a navíc musí počítat s dodatečnou administrativní zátěží.

*Příklad 4: Česká FO poskytující služby německé MS ABC, GmbH (v prostorách německé společnosti) na území Německa vyfakturovala 100 000,- EUR.*

Řešení: Poskytováním těchto služeb nevznikne české FO v Německu stálá provozovna, tudíž budou tyto příjmy podléhat české dani 15 %.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

FO zaplatí v ČR při příjmu 100 000,- EUR daň ve výši 15 000,- EUR.

### **6. 1. 3 Rakouská stálá provozovna na území ČR**

Smlouva s Rakouskem pracuje s termínem službová stálá provozovna, ale nejsou s jejím vznikem spojeny zvláštní výhody. Jinak řečeno, pokud rakouská MS poskytuje služby české DS na území ČR v prostorách této české společnosti po dobu alespoň 6 měsíců (splněn časový test), vznikne rakouské společnosti, která je daňovým rezidentem

Rakouska, stálá provozovna v ČR. Bude tedy podléhat českým daňovým zákonům s tím, že v Rakousku se uplatní metoda prostého zápočtu. Tzn., že veškeré příjmy této stálé provozovny v Rakousku příslušný rakouský daňový rezident dodaní do výše daňové sazby podle tamních právních předpisů.

*Příklad 5: Vychází z obdobného zadání jako v úvodu této části – rakouská MS KLM, GmbH poskytuje služby české DS XYZ, s.r.o. po dobu 6 měsíců a vyfakturovala za ně 100 000,- EUR.*

Řešení: Rakouské společnosti vznikne stálá provozovna v ČR a její příjmy budou podléhat českým daňovým zákonům, tedy sazbě 19 %.

Výpočet:  $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$

V ČR bude rakouskou společností odvedeno 19 000,- EUR na dani. Ovšem při použití metody prostého zápočtu dojde v Rakousku k dodanění do výše jejich sazby tj. 25 %.

Výpočet:  $0,25 \times 100\,000 = 25\,000,- \text{ EUR}$

$25\,000 - 19\,000 = 6\,000,- \text{ EUR}$

Čili dalších 6 000,- EUR bude odvedeno rakouskou společností v Rakousku, čímž se dostane na 25 000,- EUR. Pro rakouské subjekty tedy nehraje stálá provozovna v případě zdanění jejích příjmů žádnou roli, protože na dani odvedou stejnou částku.

*Příklad 6: Rakouská FO poskytuje služby české společnosti XYZ, s.r.o. po dobu 6 měsíců a vyfakturovala za ně 100 000,- EUR.*

Řešení: Rakouské FO vznikne stálá provozovna v ČR a její příjmy budou podléhat českým daňovým zákonům, tedy sazbě 15 %.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Tato FO zaplatí na dani z příjmů v ČR 15 000,- EUR, ovšem i v tomto případě podlehe příjem 100 000,- EUR dle smlouvy s Rakouskem metodě prostého zápočtu. Jak již bylo zmíněno v Rakousku (stejně jako v Německu) podléhají FO progresivní dani z příjmů. Při této výši zisku konkrétně 50% dani.

Výpočet:  $0,5 \times 100\,000 = 50\,000,- \text{ EUR}$   
 $50\,000 - 15\,000 = 35\,000,- \text{ EUR}$

V Rakousku FO s příjmem 100 000,- EUR doplatí na dani 35 000,- EUR, celkem tedy odvede 50 000,- EUR.

*a) Tato rakouská FO vyfakturuje za stejné situace celkem 60 000,- EUR za služby.*

Výpočet:  $0,15 \times 60\,000 = 9\,000,- \text{ EUR}$   
 $0,43214 \times 60\,000 = 25\,928,40 \text{ EUR}$   
 $25\,928,40 - 9\,000 = 16\,928,40 \text{ EUR}$

Za této situace by FO zaplatila v ČR 9 000,- EUR. V důsledku daňového zatížení ve výši 43,214 % v případě příjmů od 25 001,- do 60 000,- EUR, by odvedla v Rakousku na dani z příjmů 25 928,40 EUR, avšak dle metody prostého zápočtu je její daňová povinnost v Rakousku ve výši 16 928,40 EUR.

*b) Tato rakouská FO vyfakturuje za stejné situace celkem 25 000,- EUR za služby.*

Výpočet:  $0,15 \times 25\,000 = 3\,750,- \text{ EUR}$   
 $0,365 \times 25\,000 = 9\,125,- \text{ EUR}$   
 $9\,125 - 3\,750 = 5\,375,- \text{ EUR}$

V případě příjmu 25 000,- EUR, odvede rakouská FO v ČR na dani 3 750,- EUR. V Rakousku by její příjem podlehl daňové sazbě ve výši 36,5 %, čili by zaplatila 9 125,- EUR. Po použití metody prostého zápočtu uhradí FO v Rakousku 5 375,- EUR.

c) *Tato rakouská FO vyfakturuje za stejné situace celkem 11 000,- EUR za služby.*

Výpočet:  $0,15 \times 11\,000 = 1\,650,- \text{ EUR}$

Díky nulovému daňovému zatížení v Rakousku do 11 000,- EUR včetně, zaplatí rakouská FO daň pouze v ČR ve výši 1 650,- EUR.

#### **6. 1. 4 Česká stálá provozovna na území Rakouska**

V opačném případě, kdy česká DS poskytuje služby rakouské MS po dobu 6 měsíců, také vznikne české společnosti na území Rakouska stálá provozovna. To ovšem není pro českou společnost příznivé.

*Příklad 7: Česká DS XYZ, s.r.o. poskytuje služby rakouské MS KLM, GmbH služby na území Rakouska po dobu 6 měsíců. Daňový základ (zisk po nezbytných úpravách) vykázala ve výši 100 000,- EUR.*

Řešení: Vznikne jí tedy stálá provozovna. Veškeré zisky z činnosti na jeho území budou podléhat daňové povinnosti v Rakousku, tj. 25% daňové sazbě pro PO.

Výpočet:  $0,25 \times 100\,000 = 25\,000,- \text{ EUR}$

Česká společnost zaplatí na dani v Rakousku 25 000,- EUR. Kdyby ovšem tato stálá provozovna nevznikla, za předpokladu, že by služby byly poskytovány například pouze 5 měsíců, danila by tento zisk ve výši 100 000,- EUR v ČR sazbou 19 %.

Výpočet:  $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$

Tedy by celkem na dani odvedla 19 000,- EUR.

*Příklad 8: Česká FO poskytuje služby rakouské společnosti KLM, GmbH služby na území Rakouska po dobu 6 měsíců.*

Řešení: České FO vznikne stálá provozovna. Veškeré zisky z činnosti na jeho území budou podléhat daňové povinnosti v Rakousku, tj. progresivní daňové sazbě pro FO.

*Daňový základ (zisk po nezbytných úpravách) vykázala ve výši:*

*a) 100 000,- Kč.*

Výpočet:  $0,5 \times 100\,000 = 50\,000,- \text{ EUR}$

V případě fakturované částky ve výši 100 000,- EUR, odvede česká FO v Rakousku na dani z příjmů 50 000,- EUR. Kdyby tento příjem nepodléhal stálé provozovně (kdyby FO poskytovala služby např. pouze 5 měsíců), podléhal by tento příjem českým daňovým předpisům a byl by zdaněn sazbou daně ve výši 15 %.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Česká FO by tedy na dani místo 50 000,- EUR v Rakousku odvedla pouhých 15 000,- EUR v ČR.

*b) 60 000,- EUR.*

Výpočet:  $0,43214 \times 60\,000 = 25\,928,40$

Příjem 60 000,- EUR pak podlehne daňové sazbě 43,214 %, což po výpočtu činí 25 928,40 EUR. Tuto částku odvede česká FO v Rakousku na dani. V případě, že by FO nevznikla stálá provozovna, danila by v ČR.

Výpočet:  $0,15 \times 60\,000 = 9\,000,- \text{ EUR}$

Na dani by tedy odvedla 9 000,- EUR.

c) 25 000,- EUR.

Výpočet:  $0,365 \times 25\,000 = 9\,125,-$  EUR

V případě příjmu 25 000,- EUR, který podléhá stálé provozovně této FO, bude v Rakousku na dani odvedeno 9 125,- EUR. Kdyby tento příjem nepodléhal stálé provozovně, ale FO, která je daňovým rezidentem ČR, byl by zdaněn v ČR 15% daní.

Výpočet:  $0,15 \times 25\,000 = 3\,750,-$  EUR.

Tato FO by celkem na dani uhradila 3 750,- EUR.

d) 11 000,- EUR.

Výpočet:  $0 \times 11\,000 = 0,-$  EUR

V důsledku nulového daňového zatížení do výše příjmu 11 000,- EUR včetně, nebude tento příjem FO spadající pod stálou provozovnu zatížen žádnou daní. V ČR by ovšem i tento příjem podlehl 15% daňové sazbě.

Výpočet:  $0,15 \times 11\,000 = 1\,650,-$  EUR

Česká FO by na dani z příjmu odvedla 1 650,- EUR.

Lze tedy konstatovat, že zdanění v ČR je v tomto případě výhodné jen pro české daňové rezidenty, protože rakouští daňoví rezidenti v ČR sice zdaní nižší sazbou, ale v Rakousku tuto odvedenou daň započtou a dodají do výše jejich sazby. Tedy nakonec na dani odvedou stejnou částku. Pouze v případě nízkých příjmů (konkrétně do 11 000,- EUR za rok) podléhá tento příjem v Rakousku nulovému daňovému zatížení. Nutno podotknout, že podnikající subjekty na těchto územích málokdy vykážou takto nízké roční příjmy.

## 6. 2 Dopady ustanovení článku 9 Sdružené podniky

Zde pro srovnání bude použita tabulka, která zachytí jednotlivé odstavce článku 9. Z praktických důvodů a pro názornou demonstraci dopadů třetího odstavce čl. 9 je do srovnání zahrnuta i smlouva se Slovenskem.

Tab. 3: Srovnání smluv o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem, Rakouskem a Německem

Odst.	SZDZ se Slovenskem	SZDZ s Rakouskem	SZDZ s Německem
1	Stanovuje, co jsou sdružené podniky. Pokud se podmínky obchodů mezi těmito podniky liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být do zisku přidány a zdaněny zisky, které by byly za těchto podmínek docíleny.	Stanovuje, co jsou sdružené podniky. Pokud se podmínky obchodů mezi těmito podniky liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být do zisku přidány a zdaněny zisky, které by byly za těchto podmínek docíleny.	Stanovuje, co jsou sdružené podniky. Pokud se podmínky obchodů mezi těmito podniky liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být do zisku přidány a zdaněny zisky, které by byly za těchto podmínek docíleny.
2	Pokud byl zisk zahrnut a zdaněn v obou smluvních státech, a tento zisk by byl dosáhnout druhým státem za podmínek, které by bylo stejné mezi nezávislými podniky, vyjme první stát tento zisk ze zdanění.	Není sjednán.	Pokud byl zisk zahrnut a zdaněn v obou smluvních státech, a tento zisk by byl dosáhnout druhým státem za podmínek, které by bylo stejné mezi nezávislými podniky, vyjme první stát tento zisk ze zdanění.
3	Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání povinností.	Není sjednán.	Není sjednán.

*Zpracování: vlastní*

*Pramen: Příloha B, C, D*

Rakousko je jedinou zemí se smlouvou uzavřenou v posledním desetiletí, ve které není sjednán odstavec 3. Při jednáních o nové smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Rakouskem bylo požadováno, aby zásada dvojího nezdanění byla uplatněna bez jakýchkoli omezení.



*Příklad 9: Finanční ředitel rakouské firmy (MS) chybou v kalkulaci omylem nadsadí cenu dodávek od české DS.*

Řešení: Dle smlouvy se v zásadě nic neděje, vyjma sankce na rakouské straně. Česká DS sníží daň odpovídajícím způsobem cestou dodatečného daňového přiznání. Problém může být ve lhůtách a v době trvání daňového řízení, protože česká daňová správa má nárok důkladně prověřit, zdali se může se závěrem rakouských kolegů ztotožnit.

Stejným způsobem by probíhal obchod za podmínek smlouvy s Německem, i když by se na první pohled mohlo zdát, že dojde k rozdílným dopadům v důsledku nesjednaného druhého odstavce ve smlouvě s Rakouskem. Je ovšem nutno přihlédnout k Arbitrážní úmluvě, která byla přijata v roce 1990 s cílem vyloučení dvojího zdanění, které by mohlo vzniknout při použití rozdílných pravidel o převodních cenách. Některé smlouvy (jako například v tomto případě smlouva s Rakouskem) neobsahuje odstavec 2, který zabraňuje dvojímu zdanění, proto byla přijata tato Arbitrážní úmluva, která poskytuje záruku, že v případě zvýšení příjmů na jedné straně dojde k zrcadlovému snížení na straně druhé. Jinak tomu bude v situaci se Slovenskem, která má sjednan odstavec 3, který praví, že například při hrubé nedbalosti neplatí odstavec 2, tudíž nemůže být použita ani Arbitrážní úmluva, aby k dvojímu zdanění nedošlo.

Z toho plyne, že investoři ČR, Německa a Rakouska mají v tomto ohledu komfortní podmínky při stanovení převodních cen. Podniku se tímto způsobem snižují náklady při přeshraničních obchodech, které by jinak musely vynakládat při průzkumu tržních cen. Nemusejí věnovat tolik úsilí detailním srovnávacím analýzám převodních cen, funkčním analýzám a tvorbě dalších nákladných dokumentací pro tyto účely.

## **6. 3 Dopady ustanovení článku 10 Dividendy**

Na základě podkapitoly 5. 4 bude vysvětleno zdanění dividend dle jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění na příkladech. Nutno zopakovat, že dle ZDP, který vychází se

směrnic EU, jsou dividendy osvobozeny za podmínky, že je držen podíl alespoň ve výši 10 % na vyplácející společnosti po dobu 12 měsíců (uvedeno v části 4. 1. 2).

### **6. 3. 1 Dividendy za podmínek smlouvy s Rakouskem**

*Příklad 10: Českou společnost XXX, a.s. vlastní tři rakouské subjekty - 1XX, AG (obdoba české a.s.), 2XX, AG a 3XX, AG.*

- a) 1XX, AG vlastní 50 % české společnosti XXX, a.s. po dobu 8 měsíců,*
- b) 2XX, AG má 45% podíl na české společnosti po dobu 15 měsíců,*
- c) 3XX, AG vlastní 5 % 24 měsíců.*

Zdanění bude při vyplacení příjmu z dividend ve výši 100 000,- EUR vypadat následovně.

- a) Společnost 1XX, AG podlehne zdanění v Rakousku ve výši 10 % z dividend.

Výpočet:  $0,1 \times 100\,000 = 10\,000,- \text{ EUR}$

Daň bude tedy ve výši 10 000,- EUR, protože vlastní více jak 10 % podílu na české společnosti a v tomto případě je zdaněno v tom státě, kde je skutečný vlastník dividend rezidentem. Není splněna podmínka pro osvobození.

- b) Společnost 2XX, AG drží podíl vyšší než 10 % po dobu delší než 12 měsíců, je zde od daně osvobozeno.
- c) V případě společnosti 3XX, AG která vlastní pouze 5 % majetku české společnosti budou dividendy zdaněny ve výši 10 %.

Výpočet:  $0,1 \times 100\,000 = 10\,000,- \text{ EUR}$

Tato daň ve výši 10 000,- EUR nebude rakouskou společností odvedena v Rakousku, ale v ČR (není zde splněn limit 10% podílu vlastnictví, tzn., že se

nebere ani ohled na dobu držby tohoto podílu). Tím to ale nekončí. Protože je u dividend uplatňována metoda prostého zápočtu, musí tento subjekt v Rakousku prostřednictvím daňového příznání dividendy přiznat, vypočítat daň a provést zápočet české daně. Jelikož je v Rakousku daň z dividend ve výši 1/2 sazby daně z příjmů (jak pro PO, tak i pro FO), může její výše dosáhnout maximálně 25 %. Když bude tedy brána tato horní hranice sazby, bude výpočet vypadat následovně:

Výpočet:  $0,25 \times 100\,000 = 25\,000,- \text{ EUR}$

Těchto 25 000,- EUR by mělo být odvedeno v Rakousku. Bude ovšem provedena metoda prostého zápočtu:

Výpočet:  $25\,000 - 10\,000 \text{ (již uhrazeno v ČR)} = 15\,000,- \text{ EUR}$

Společnost 3XX, AG odvede na dani z dividend v Rakousku 15 000,- EUR. Celkem bude zaplaceno 25 000,- EUR, požadovaných rakouskými zákony.

### 6. 3. 2 Dividendy za podmínek smlouvy s Německem

*Příklad 11: Českou společnost XXX, a.s. vlastní tři německé subjekty Y, AG, YY, AG a YYY, AG.*

- a) Y, AG vlastní podíl na české společnosti ve výši 50 % po dobu 8 měsíců,*
- b) YY, AG 45 % po dobu 15 měsíců,*
- c) YYY, AG pouhých 5 % po dobu 24 měsíců.*

Za těchto podmínek při výplatě příjmu z dividend ve výši 100 000,- EUR bude zdanění těchto společností vypadat takto:

- a) Výpočet:  $0,05 \times 100\,000 = 5\,000,- \text{ EUR}$

Společností Y, AG odvedeno na dani z kapitálového majetku v ČR 5 000,- EUR, protože není splněna podmínka pro osvobození držby tohoto podílu po dobu minimálně 12 měsíců. V Německu bude ovšem nutno podat daňové přiznání, kde tuto daň společnost přizná, vypočte daň dle německých právních předpisů a provede metodu prostého zápočtu. V Německu je situace při výplatě a zdanění dividend složitější (ostatně jako v případě zdanění jiných příjmů), kdy tato společnost bude muset podat žádost o osvobození u Bundeszentralamt für Steuern, který ji po posouzení buď uzná, nebo zamítne. V případě uznání této žádost bude osvobození 95 % částky a zbylých 5 % podlehe 15% dani plus dani živnostenské, která se pohybuje od 14 % do 17 %.

Výpočet:       $0,95 \times 100\,000 = 95\,000,- \text{ EUR}$   
                  $0,05 \times 100\,000 = 5\,000,- \text{ EUR}$   
                  $0,15 \times 5\,000 = 750,- \text{ EUR}$   
                  $0,14 \times 5\,000 = 700,- \text{ EUR}$   
                  $0,17 \times 5\,000 = 850,- \text{ EUR}$   
                  $750 + 700 = 1\,450,- \text{ EUR}$   
                  $750 + 850 = 1\,600,- \text{ EUR}$

Na dani v Německu bude v případě uznání osvobození odvedeno od 1 450,- do 1 600,- EUR v případě PO.

Pokud by Bundeszentralamt für Steuern tyto příjmy neosvobodil, danily by se dle německých předpisů.

Kdyby se jednalo o FO, byla by výše daně od 0 % do 45 %. V tomto případě by sazba činila okolo 40 %.

Výpočet:       $0,40 \times 50\,000,- = 20\,000,- \text{ EUR}$   
                  $20\,000 - 5\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

FO by v Německu na dani odvedla okolo 15 000,- EUR.

- b) Příjem z dividend společnosti YY, AG bude od zdanění osvobozen, protože jsou zde splněny všechny podmínky pro osvobození.
- c) U společnosti YYY, AG bude zdanění vypadat odlišně. Protože nevlastní stanovený minimální limit ve výši 25 % české společnosti, není již brán ohled na splnění podmínky držby podílu po dobu 12 měsíců. V Německu bude vypořádána daň ve výši 15 %.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Na dani bude uhrazeno 15 000,- EUR.

## 6. 4 Dopady ustanovení článků 11 Úroky a 12 Licenční poplatky

U těchto článků není mezi smlouvami s Německem a Rakouskem podstatný rozdíl, co se zdanění týče. V ČR podléhají úroky srážkové dani ve výši 15 %, při příjmu například z dluhopisu 100 000,- EUR zaplatí na dani 15 000,- EUR.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Mohlo by se zdát, že se jak rakouským, tak i německým investorům vyplatí poskytovat úvěry a licence českým daňovým rezidentům, protože v Rakousku podléhají úroky 35% dani a v Německu daňovému zatížení ve výši 30 %.

Výpočet:  $0,35 \times 100\,000 = 35\,000,- \text{ EUR}$   
 $35\,000 - 15\,000 = 20\,000,- \text{ EUR}$   
 $0,3 \times 100\,000 = 30\,000,- \text{ EUR}$   
 $30\,000 - 15\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Znamenalo by to, že při stejné výši příjmu bude zapláceno o 20 000,- EUR více v případě rakouských daňových předpisů a o 15 000,- EUR více v případě německých. Ovšem oba

státy mají ve smlouvě sjednanou metodu prostého zápočtu, čili musí v domovském státě dodanit do výše jejich daně.

*Příklad 12: Výstavcem dluhopisů je česká společnost se sídlem v ČR a vyplácí německému věřiteli, který je daňovým rezidentem Německa, úroky ve výši 100 000,- EUR.*

Řešení: Protože úroky jsou daněny ve státě příjemce dle tamních předpisů, budou podléhat německým daňovým předpisům.

Výpočet:  $0,30 \times 100\,000 = 30\,000,- \text{ EUR}$

Německý věřitel odvede v Německu na dani z úroků 30 000,- EUR.

*Příklad 13: Výstavcem dluhopisu je česká společnost se sídlem v ČR a vyplácí německému podniku, který má sídlo v ČR, úroky ve výši 100 000,- EUR.*

Řešení: Tyto úroky budou daněny dle českých daňových předpisů, tedy 15% daní, ale německý podnik bude muset dle daňového přiznání tyto příjmy přiznat a dodanit v Německu.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$   
 $0,30 \times 100\,000 = 30\,000,- \text{ EUR}$   
 $30\,000 - 15\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

Německá společnost sídlící v ČR zde odvede na dani 15 000,- EUR a dalších 15 000,- EUR v Německu. Celkem tedy zaplatí 30 000,- EUR, jak je stanoveno v německých právních předpisech.

*Příklad 14: Výstavcem dluhopisu je česká společnost se sídlem v ČR a vyplácí rakouskému věřiteli, který je daňovým rezidentem Rakouska, úroky ve výši 100 000,- EUR.*

Řešení: Vyplacené úroky podlehnou rakouským právním předpisům, tedy dani ve výši 35 %.

Výpočet:  $0,35 \times 100\,000 = 35\,000,- \text{ EUR}$

Rakouský subjekt odvede na dani z úroků částku 35 000,- EUR.

*Příklad 15: Výstavcem dluhopisu je česká společnost se sídlem v ČR a vyplácí rakouskému podniku, který má sídlo v ČR, úroky ve výši 100 000,- EUR.*

Řešení: Tyto úroky podlehnout zdanění v zemi sídla příjemce, tedy v ČR. Podléhat budou českým daňovým předpisům, tzn. 15% dani. A dále budou dodaněny v Rakousku.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$   
 $0,35 \times 100\,000 = 35\,000,- \text{ EUR}$   
 $35\,000 - 15\,000 = 20\,000,- \text{ EUR}$

Na dani tedy tato rakouská společnost odvede 15 000,- EUR v ČR a dalších 20 000,- EUR v Rakousku dle tamních právních předpisů.

Na základě těchto vzorových příkladů lze konstatovat, že by oba zkoumané státy v ČR požívali vysoké výhody, nebýt sjednané metody prostého zápočtu. Za takto stanovených podmínek na dani vždy odvedou stejnou částku, ať jim zdanění spadá pod ČR, Německo, či Rakousko.

U licenčních poplatků je situace obdobná a taktéž stejná pro Rakousko i Německo s tím rozdílem, že licenční poplatky jsou zdaněny v ČR pouze 5% daní. Tzn., v případě prodeje licence za 100 000,- EUR bude na dani odvedeno pouze 5 000,- EUR a zbytek odveden v domovských státech do výše jejich sazby daně.

## 6. 5 Dopady ustanovení článku 13 Zisky ze zcizení majetku

V této části bude brán zřetel pouze na převod vlastnictví majetkových podílů, v ostatních případech nejsou rozdíly nebo se jedná o nepodstatné záležitosti pro tuto práci.

Dle směrnice EU je osvobozen i příjem z prodeje podílů na DS za následujících podmínek:

- vlastnictví alespoň 10% podílů na MS,
- držení tohoto podílu po dobu alespoň 12 měsíců.

Nutno ještě dodat, že tato osvobození vyplývající ze směrnice se vztahuje jen na kapitálové společnosti.

Ve smlouvě s Rakouskem ustanovení o zdanění majetkových podílů zcela chybí. Neznamená to ovšem, že by tyto příjmy nebyly daněny vůbec. Tyto zisky spadají do odstavce 4 rakouské smlouvy – jde tedy o jakékoli jiné příjmy a ty jsou daněny ve státě, kde je zcizitel (prodejce) rezidentem.

*Příklad 17: Rakouská společnost sídlící v Rakousku prodá svůj vlastnický podíl 15 %, který drží po dobu 15 měsíců na jiné rakouské společnosti české společnosti za 100 000,- EUR.*

Řešení: Tento příjem nepodlehne zdanění ani v ČR, ani v Rakousku, protože jsou splněny podmínky pro osvobození.

*Příklad 17: Rakouská společnost sídlící v Rakousku prodá svůj vlastnický podíl 5 % na jiné rakouské společnosti české společnosti za 100 000,- EUR.*

Řešení: Rakouská společnost zaplatí daň z tohoto příjmu v Rakousku dle tamních předpisů, tedy bude daněno sazbou  $\frac{1}{2}$  z příjmů (u PO 25 %).

Výpočet:  $0,125 \times 100\,000 = 12\,500,- \text{ EUR}$

V Rakousku bude na dani odvedeno rakouskou společností 12 500,- EUR.



Německé PO a FO se ovšem touto problematikou musí zabývat jinak, protože toto ustanovení je sjednáno v odstavci 3 článku 13 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. I ZDP požaduje zdanění, konkrétně jsou převody podílů v obchodních společnostech zachyceny v § 22, odst. 1, písm. h) ZDP, který zní: „*Za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území ČR.*“ Podíly na zisku, které jsou vlastněné FO po dobu minimálně 5 let a následně prodány, jsou od daně osvobozeny.

V případě, že nejsou tyto podmínky splněny, budou majetkové podíly na společnosti, která má sídlo v ČR, podléhat zdanění v tomto státě. V ČR dojde ke zdanění pomocí daňového přiznání, z čehož vyplývá administrativní zátěž a navíc další náklady s tím spojené. Půjde např. o zaplacení právníků, ekonomů či jiných specialistů, aby byla zajištěna správnost podání přiznání.

Pro zjednodušení bude vše ukázáno na příkladech zachycujících různé druhy právních forem podnikání.

*Příklad 16: Společnost ZZZ je vlastněna třemi německými subjekty, společnostmi JEDNA, DVĚ a TŘI. Zdanění bude demonstrováno pouze na společnosti „JEDNA“ dle následujících zadání:*

- a) JEDNA, GmbH (obdoba české s.r.o., jak již bylo zmíněno) vlastní 50 % české společnosti po dobu 12 měsíců a prodala tento podíl za 100 000,- EUR.*

Řešení: Protože jsou splněny podmínky směrnice EU pro osvobození, bude tento příjem osvobozen od zdanění.

- b) JEDNA, GmbH vlastní 5 % české společnosti po dobu 12 měsíců a prodala tento podíl za 100 000,- EUR.*

Řešení: Splněna podmínka minimální doby vlastnictví podílu, ale není splněna podmínka minimální výše 10 %. Nemůže být tedy osvobozeno, ale tento příjem

podlehne zdanění v ČR sazbou pro PO, tzn., ve výši 19 %. Dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění ovšem musí být uplatněna metoda prostého zápočtu. U příjmů z kapitálového majetku, jak již bylo zmíněno, se daní polovina příjmu.

Výpočet:       $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$   
                  $0,345 \times 50\,000 = 17\,250,- \text{ EUR}$   
                  $0,375 \times 100\,000 = 18\,750,- \text{ EUR}$

Společnost JEDNA, GmbH odvede dle výpočtu na dani v ČR 19 000,- EUR. V Německu nebude odvádět nic, protože je to nad rámec jejich zdanění.

- c) *JEDNA, GmbH vlastní 50 % české společnosti po dobu 8 měsíců a prodala tento podíl za 100 000,- EUR.*

Řešení: Sice je splněna podmínka pro osvobození výše podílu, ale není splněna druhá podmínka, tj. doba držení tohoto podílu, proto nemůže být od zdanění osvobozeno a bude tento příjem podléhat zdanění v ČR ve výši 19 %.

Výpočet:       $0,19 \times 100\,000 = 19\,000,- \text{ EUR}$   
                  $0,345 \times 50\,000 = 17\,250,- \text{ EUR}$   
                  $0,375 \times 100\,000 = 18\,750,- \text{ EUR}$

I za této situace bude zaplacen daň ve výši 19 000,- EUR, v Německu 0,- EUR.

- d) *JEDNA, GmbH vlastní 5 % české společnosti po dobu 8 měsíců a prodala tento podíl za 100 000,- EUR.*

Řešení: Nejsou splněny podmínky pro osvobození, bude tedy v ČR odvedena daň ve výši 19 000,- EUR.

- e) *JEDNA, AG (obdoba české a.s.) – zde se jedná o totožnou situaci jako za předpokladu společnosti GmbH.*

f) *JEDNA, OHG (obdoba české v.o.s.)*

Řešení: Nemá vlastní daňový základ, zisky rozpouští mezi členy, nevztahuje se tedy na ně smlouva. V případě prodeje společnosti musí být zdaněno německými společníky, kdy příjmy budou podléhat srážkové dani ve výši 15 %. Uplatnění metody prostého zápočtu v Německu – daň se bude pohybovat od 14 % do 42 %. Rozdílná částka bude odvedena v Německu.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

V případě, že by zisk jednoho společníka činil 100 000,- EUR, zaplatil by na dani 15 000,- EUR v ČR plus příslušnou daňovou povinností v Německu.

g) *JEDNA bude znázorňovat FO, která vlastní 50 % podílu na české společnosti po dobu 3 let a tento podíl prodala za 100 000,- EUR.*

Řešení: Na FO se nevztahuje směrnice EU, ale ZDP. Tento příjem bude tedy podléhat 15% daňovému zatížení, protože není splněna podmínka doby držení tohoto podílu po dobu 5 let.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

FO odvede na dani 15 000,- EUR. V Německu opět metoda prostého zápočtu a zaplacení rozdílu do výše německé sazby daně.

h) *JEDNA bude znázorňovat FO, která vlastní 5 % podílu na české společnosti po dobu 3 let a tento podíl prodala za 100 000,- EUR.*

Řešení: Nesleduje se zde výše podílu, ale pouze doba držení tohoto podílu na majetku, která je pouhé 3 roky.

Výpočet:  $0,15 \times 100\,000 = 15\,000,- \text{ EUR}$

FO odvede 15 000,- EUR na dani v ČR, v Německu dodanění.

- i) *JEDNA bude znázorňovat FO, která vlastní 50 % podílu na české společnosti po dobu 6 let a tento podíl prodala za 100 000,- EUR.*

Řešení: Příjem z prodeje podílu na majetku bude osvobozen dle ZDP § 22, odst. 1, písm. h), protože je zde splněna doba vlastnictví minimálně 5 let.

- j) *JEDNA bude znázorňovat FO, která vlastní 5 % podílu na české společnosti po dobu 6 let a tento podíl prodala za 100 000,- EUR.*

Řešení: Viz předchozí příklad. Opět se jedná o osvobození po splnění doby vlastnictví.

Pravidlo, které osvobozuje českého občana, musí osvobodit i cizince, zejména pokud je ze státu EU, proto v těchto příkladech byla zdaňována německá FO stejně, jako by se jednalo o českou FO.

## **7 Daňové prostředí pro německé a rakouské podnikové investory v ČR**

Na základě předchozí analýzy lze konstatovat, že ČR nabízí německým i rakouským podnikům usnadnění a kvalitní podmínky podnikání.

Jestliže německým subjektům vznikne v ČR stálá provozovna, její příjmy podléhají zdanění v ČR sazbou 19 % (v Německu by ten samý příjem byl zdaněn sazbou od 34,5 % do 37,5 %). V důsledku toho je na místě německým podnikatelům doporučit založení stálé provozovny na území ČR. Ve smlouvě je sjednána metoda vynětí s výhradou progrese, což znamená, jak již bylo zmíněno, že v Německu nedojde k dodanění příjmů z ČR na základě podaného daňového přiznání.

Pro rakouské investory se situace jeví na první zkoumání stejně, ale není tomu tak. Je pravdou, že i v tomto případě se v ČR uplatní nižší daň z příjmů, ale dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je sjednána metoda prostého zápočtu, což pro rakouské podnikatele znamená přiznat daň pomocí daňového přiznání a dodanit v Rakousku. V konečném závěru daňoví rezidenti Rakouska na dani odvedou stejnou částku, jako kdyby podnikali pouze na území Rakouska. Výhodou pro podniky z obou zemí je úprava převodních cen mezi majetkově a personálně spojenými podniky. Podmínky jsou vytvořené velmi příznivě. Ani u smlouvy s Rakouskem, ani u smlouvy s Německem není v článku 9 sjednán odstavec 3, který by stanovoval omezení pro reciproční narovnání základů daně z důvodu uplatnění nesprávné ceny. Tato okolnost přináší možnost vynakládat menší finanční prostředky na analýzy, dokumentace a studie o převodních cenách.

I v případě příjmů z dividend vyplývají pro zkoumané státy dle smluv značné výhody pro podnikání v ČR. Pokud přijímající firma dividend (rakouská) vlastní alespoň 10 % majetkového podílu na vyplácející společnosti (české) po dobu 12 po sobě jdoucích měsíců, jsou tyto příjmy od daně zcela osvobozeny. Pokud tomu tak není z důvodu nesplnění podmínky délky držby, tak i přes tuto skutečnost zůstávají podmínky dle smluv

příznivé. Rakouské společnosti podlehnou pouze 10% daňovému zatížení v Rakousku. Ovšem pokud není splněna podmínka minimální výše vlastnictví, jsou tyto příjmy zdaněny v ČR sazbou 10 %, ale v Rakousku se musí dodanit do jejich výše sazby daně.

Ve smlouvě s Německem je situace obdobná, v případě splnění podmínek pro osvobození je situace jednoduchá, příjem je osvobozen a nedaní se nikde. Jestliže nebyl splněn časový test délky držby majetkového podílu, zdaní příjmy v ČR sazbou 5 %, ale v Německu bude muset být uplatněna metoda prostého zápočtu. Když ovšem není dodržena podmínka výše vlastnictví, jsou okolnosti příznivější, jelikož jsou přijaté podíly nebo dividendy v Německu zdaněny sazbou 15 %.

Co se týče příjmů z licenčních poplatků a úroků, nevyplývají pro zkoumané státy zvláštní výhody. Sice je v ČR k dispozici zdanění nižší sazbou daně, ale na tyto příjmy se vztahuje na domácí půdě metoda prostého zápočtu a dodanění do výše domácí sazby daně.

V případě zcizení majetkového podílu na DS plyne pro rakouské subjekty výhoda z evropské směrnice, která tyto příjmy osvobozuje v případě vlastnictví alespoň 10 % po dobu 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud tato podmínka není splněna, je příjem zdaněn tam, kde je zcizitel rezidentem, ale opět při použití metody prostého zápočtu. Pro německé podnikatele je situace složitější, ale příznivější. Pochopitelně i zde platí podmínka pro osvobození. Navíc pro německé FO jsou tyto příjmy osvobozeny v případě vlastnictví jakéhokoli podílu po dobu alespoň 5 let. Jestliže bude zdanění podléhat českým právním předpisům, bude dle smlouvy v Německu uplatněna metoda prostého zápočtu.

Přehlednější zachycení zdanění zkoumaných příjmů je zaznamenáno v následující tabulce:

Tab. 4: Podmínky v ČR pro německé a rakouské subjekty

	Německý subjekt	Rakouský subjekt
<b>Stálá provozovna</b>	V ČR daň 19 % (v Německu 34,5 – 37,5 %).	V ČR daň 19 % (v Rakousku 25 %), ale nutnost v Rakousku dodat do sazby 25 %.
<b>Sdružené podniky</b>	Komfortní podmínky při stanovení převodních cen, zásada dvojího nezdanění uplatněna bez omezení.	Komfortní podmínky při stanovení převodních cen, zásada dvojího nezdanění uplatněna bez omezení.
<b>Dividendy</b>	Při vlastnictví podílu ve výši 10 % a více po dobu alespoň 12 měsíců osvobozeno.	Při vlastnictví podílu ve výši 10 % a více po dobu alespoň 12 měsíců osvobozeno.
<b>Úroky</b>	V ČR podléhají srážkové dani ve výši 15 % (v Německu 30 %), ale povinnost uplatnění metody prostého zápočtu.	V ČR podléhají srážkové dani ve výši 15 % (v Rakousku 35 %), ale povinnost uplatnění metody prostého zápočtu.
<b>Licenční poplatky</b>	Podléhají dani 5 %, ale povinnost uplatnění metody prostého zápočtu.	Podléhají dani 5 %, ale povinnosti uplatnění metody prostého zápočtu.
<b>Zisky ze zcizení majetku</b>	Při vlastnictví podílu na vyplácející společnosti 10 % a více po dobu alespoň 12 měsíců osvobozeno, jinak podléhá dani GmbH, AG, OHG 19 %, ale uplatnění metody prostého zápočtu; FO při vlastnictví podílu na vyplácející společnosti déle jak 5 let osvobozeno, jinak podléhá dani 15 %, ale uplatnění metody prostého zápočtu.	Při vlastnictví podílu na vyplácející společnosti 10 % po dobu alespoň 12 měsíců osvobozeno, jinak zdaněny ve státě, kde je zcizitel rezidentem dle tamních právních předpisů.

*Zpracování: vlastní*

I přes tyto příznivé podmínky ze zkušeností poradenských firem vyplývá, že německé a rakouské podniky váhají se vstupem a často upřednostňují Polsko nebo jiné státy na český trh z těchto důvodů:

- nestabilita českého daňového systému,
- často se měnící zákony,
- nepředvídatelné soudnictví,
- špatné fungování daňové správy, její netransparentnost a formalistický přístup neberoucí v úvahu individuální specifika a potřeby poplatníka.

V Německu a Rakousku daňová správa funguje na poněkud jiných principech než v ČR. Typická je zde vyšší součinnost s daňovými poplatníky. Jde o velmi významnou pomoc a zvýšenou právní jistotu zejména při sjednávání podmínek v případech, které vyžadují posouzení přiměřenosti a s ní spojenou správní úvahu. Toto považují mnohé německé i rakouské subjekty za problém, „díky“ kterému nakonec na český trh, i přes výhodné podmínky, nevstoupí. ČR by proto měla hledat cesty, jak tyto podmínky pro zahraniční investory zlepšit a snažit se jim nabídnout přijatelné prostředí pro podnikání.



# Závěr

Počty uzavíraných smluv o zamezení dvojího zdanění ČR neustále zvyšuje. Chápe jejich důležitost při mezinárodních obchodech, zdaňování příjmů FO i PO, vybírání daně apod. Tyto smlouvy bez pochyby neustále procházejí svým vývojem, nově uzavírané smlouvy reagují na aktuální situace na trhu. Již uzavřené smlouvy těžko mohou nějakým způsobem reflektovat nové tržní struktury a obory podnikání. Proto lze dlouhé trvání smluv považovat nejen za jejich výhodu (stabilita prostředí), ale někdy také za nevýhodu.

Vzrůstající počet smluv si vyžádal potřebu sjednocení pravidel, aby nedocházelo k přílišné odlišnosti mezi jednotlivými státy uzavírajícími mezinárodní smlouvy. Proto v 60. letech vypracovala OECD vzor smluv o zamezení dvojího zdanění, který používá a neustále vyvíjí. Přesné použití textů ze vzorové smlouvy není povinné, ale je důležitým vodítkem při uzavírání mezinárodních smluv. Je pochopitelné, že text modelové smlouvy OECD v některých pasážích státům nevyhovuje z důvodu odlišných daňových struktur a podmínek podnikání. V důsledku toho má každý stát právo vymezit si své výhrady a zapracovat je do jednotlivých uzavíraných smluv. Mezi výhrady ČR patří například:

- určovat vznik stálé provozovny na základě doby poskytování služeb tzv. časovým testem (určitý časový limit);
- nezpracovat do smlouvy článek 9 odst. 2 a předejít tak „zrcadlovým“ úpravám základu daně v případě, že by ho daňové orgány smluvního státu chtěly z důvodu nesprávně nastavených převodních cen zvýšit.

ČR má v dnešní době smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenu s téměř 80 státy.

Samotné mezinárodní zdanění je upravováno nejen těmito smlouvami, ale také daňovými zákony jednotlivých států a směrnicemi EU. Ty jsou v některých případech ke zdanění FO a PO vstřícnější a stanovují podmínky, kdy je možno určitá plnění osvobodit. V případě střetu modelové smlouvy a určité směrnice obecně lze využít výhodnější režim pro PO i FO.

Diplomová práce byla zaměřena na rozdílné úpravy smluv o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřené s Německem a Rakouskem, na jejich dopady na poplatníky a na daňové prostředí ČR pro německé a rakouské investory.

Mezi zásadní rozdíly zkoumaných smluv patří znění článku 5. Smlouva s Německem vůbec nezakládá vznik stálé provozovny v případě poskytování služeb (včetně služeb poradenských a manažerských) bez pevného zázemí (jako je například kancelář) po splnění časového testu (alespoň 6 měsíců). Vzhledem k tomu, že ČR má nižší sazbu daně z příjmů a že pro tento druh příjmů bude použita metoda vynětí s výhradou progresu, tzn., že v Německu nebude dodaněno, je pro německé subjekty podnikající v ČR daňově výhodné mít tady stálou provozovnu, protože veškeré příjmy této stálé provozovny budou daněny v ČR. Naopak je tomu pro podniky z ČR, pro které není výhodné, aby jim v Německu vznikla stálá provozovna, kde by její zisky byly daněny.

Smlouva s Rakouskem spojuje poradenské služby bez pevného zařízení s následkem vzniku stálé provozovny ovšem opět po splnění časového testu. Dá se říci, že vznik stálé provozovny a možnosti danění příjmů v ČR pro rakouské subjekty nemají žádnou atraktivitu. I když dojde k odvodu nižší daně v ČR, dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která byla uzavřena s Rakouskem, se použije metoda prostého zápočtu, tzn., že v Rakousku bude tato daň přiznána pomocí daňového přiznání a dodaněna do tamní sazby daně.

Pro článek 9 byla použita pro srovnání ještě smlouva se Slovenskem, protože mezi smlouvou s Německem a Rakouskem není podstatného rozdílu, přičemž v nich aplikovaná úprava se v novějších smlouvách již obvykle nepoužívá. V případě nedávno nově účinné smlouvy s Rakouskem došlo k výjimečné situaci. Tyto smlouvy totiž stanovují, že při nadhodnocení či podhodnocení transferových cen nedochází dle zkoumaných smluv k většímu provinění. Podniku, kterému správce daně zvýší daňovou povinnost, bude pravděpodobně vyměřena sankce, ale spojený podnik ve druhém státě cestou dodatečného daňového přiznání může daň odpovídajícím způsobem snížit. V nových smlouvách tato situace není tak jednoduchá, proto byla pro srovnání použita ještě smlouva, kterou má ČR uzavřenu se Slovenskem. Ta stanovuje, že úprava daně není možná v případě podvodu,

hrubé nedbalosti či vědomého zanedbání povinností. Situace by se poté měla např. tak, že Slovensko doměří daň, česká daňová správa bude prověřovat, proč se tomu tak stalo a jestliže potvrdí, že toto doměření bylo oprávněné, neuzná zahraničnímu podnikateli snížení daňové povinnosti v ČR.

Dividendy jsou dle ZDP, který vychází ze směrnice EU od daně osvobozeny mezi kapitálovými společnostmi v případě vlastnictví podílu alespoň 10 % po dobu 12 po sobě jdoucích měsíců. V jiném případě dochází ke zdanění. V ČR je sazba daně pro příjem v podobě dividend opět nižší než v Rakousku a Německu, ovšem dle smluv musí tyto státy uplatnit metodu prostého zápočtu, tzn., že formou daňového přiznání tyto dividendy v domovském státě přiznají a dodají do tamní sazby daně.

V případě licenčních poplatků a úroků se nesetkáme s osvobozením tohoto druhu příjmu, jinak je situace obdobná jako u dividend. V ČR podléhají sice nižšímu daňovému zatížení, ale v Německu i Rakousku je použita metoda prostého zápočtu.

U zdanění zisků ze zcizení majetku (zaměřeno na majetkové podíly) lze opět najít rozdílnost mezi úpravou smluv. Ve smlouvě s Rakouskem toto ustanovení chybí, spadají tedy tyto příjmy do odstavce 4 – jakékoli jiné příjmy – a jsou daněny ve státě, kde je zcizitel rezidentem. Naopak ve smlouvě s Německem jsou tyto příjmy přímo zachyceny v odstavci 3 článku 13.

Pro německé a rakouské podniky je výhodné na českém území podnikat z důvodu reinvestice zisku v ČR s využitím nízkého zdanění či optimalizace pro expanzivní záměry podniku. I přes tyto lákavé podmínky pro podnikání se vstupem na český trh německé a rakouské podniky váhají. Důvodem je nestabilita daňových systémů, často se měnící zákony, nepředvídatelné soudnictví a špatné fungování daňové správy, která má vůči podnikatelům zcela odlišný přístup než v Německu a Rakousku, kde je jim svým individuálním přístupem nápomocná.

# Citace

- [1] SANDLER, D., ed.. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation [online]. 2. vyd. Londýn: Kluwer Law International, 1998. 298 s. [vid. 2011-07-05]. ISBN 90-411-9653-6. Dostupné z:  
[http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuSKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true](http://books.google.com/books?id=XjGK0wrKvXMC&pg=PA85&dq=OECD+model+treaty&hl=cs&ei=UHTRTuSKYzCtAb06oT8DA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&sqi=2&ved=0CDYQ6AEwAg#v=onepage&q=OECD%20model%20treaty&f=true)
- [2] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [3] ZÍTKA, V. Problematika daňových vztahů k zahraničí. *i-poradce* [online]. [vid. 2011-08-01]. Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=43120&zor=1>
- [4] NERUDOVÁ, D.; ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vyd. Praha 3: Wolters Kluwer, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- [5] HOLMES, K., ed., International Tax Police and Double Tax Treaties [online]. Online book, prosinec 2007. [vid. 2011-07-05]. ISBN 978-90-8722-023-5, dostupné z: [http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Policy\\_and\\_double\\_tax\\_sample\\_excerpt.pdf](http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Policy_and_double_tax_sample_excerpt.pdf).
- [6] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů – 2008*. 2. vyd. Praha 3: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [7] ÚZ Daně z příjmů 2011. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, a.s., 2010. 256 s. ISBN 978-80-7208-826-3.
- [8] ÚZ Daně z příjmů 2011. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, a.s., 2010. 256 s. ISBN 978-80-7208-826-3.
- [9] VYŠKOVÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha 3: Wolters Kluwer, 2010. 176 s. ISBN 978-80-7357-550-2.
- [10] Daňový ráj, Wikipedia.[online]. [vid. 2011-07-06]. Dostupné z: [http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%A1\\_o%C3%A1za](http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%A1_o%C3%A1za)

- [11] Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Wikipedia, [online]. [vid. 2011-08-15]. Dostupné z:  
[http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace\\_pro\\_hospod%C3%A1%C5%99skou\\_spolupr%C3%A1ci\\_a\\_rozvoj](http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace_pro_hospod%C3%A1%C5%99skou_spolupr%C3%A1ci_a_rozvoj)
- [12] Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Businessinfo, [online]. [vid. 2011-08-15]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravni-prostredi-celni-problematika/strucna-charakteristika-oecd/1000487/39087/>
- [13] PRAŽAN, M. ed., Modelová daňová smlouva, i-poradce [online]. [vid. 2011-09-12]. Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=69179>
- [14] Dvojí zdanění, MF ČR, [online]. [vid. 2011-07-06]. Dostupné z:  
[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dvoji\\_zdaneni.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dvoji_zdaneni.html)
- [15] Směrnice rady 2003/49/ES, eur-lex.europa.eu, [online]. [vid. 2011-10-22]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0049:CS:PDF>
- [16] Směrnice rady, eur-lex.europa.eu, [online]. [vid. 2011-10-23]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:cs:HTML>
- [17] Směrnice rady 2003/123/ES, eur-lex.europa.eu, [online]. [vid. 2011-10-23]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:02:32003L0123:CS:PDF>
- [18] Přehled platných smluv České republiky, mfcr [online]. [vid. 2011-09-01]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html)
- [19] Sbírka mezinárodních smluv, mfcr [online]. [vid. 2011-11-25]. Dostupné z:  
<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2007/sb021-07m.pdf>
- [20] Sbírka mezinárodních smluv, mfcr [online]. [vid. 2011-11-25]. Dostupné z:  
<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1984/sb03-84.pdf>

# Seznam příloh

Příloha A: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění  
k 1. 1. 2011

Příloha B: Zkoumané články smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a  
Rakouskem

Příloha C: Článek 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a  
Slovenskou republikou

# Přílohy

## Příloha A: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění k 1. 1. 2011

	Smluvní stát	Platnost od	Sbírka zákonů/Sbírka mezinárodních smluv
1	Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.
2	Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb. m. s.
3	Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
4	Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb. m. s.
5	Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb. m. s.
6	Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.
7	Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m. s.
8	Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
9	Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.
10	Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.
	Čína – nová smlouva	4.5.2011	65/2011 Sb. m. s.
11	Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.
12	Egypt	4. 10. 1995	283/1995 Sb.
13	Estonsko	26. 5. 1995	184/1995 Sb.
14	Etiopie	30. 5. 2008	54/2008 Sb. m. s.
15	Filipíny	23. 9. 2003	132/2003 Sb. m. s.
16	Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.
17	Francie	1. 7. 2005	79/2005 Sb. m. s.
18	Gruzie	4. 5. 2007	40/2007 Sb. m. s.
19	Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb. m. s.
20	Indie	27. 9. 1999	301/1999 Sb.
21	Indonésie	26. 1. 1996	67/1996 Sb.
22	Irsko	21. 4. 1996	163/1996 Sb.

23	Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb. m. s.
24	Itálie	26. 6. 1984	17/1985 Sb.
25	Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.
26	Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.
27	JAR (Jihoafrická republika)	3. 12. 1997	7/1998 Sb.
28	Jordánsko	7. 11. 2007	88/2007 Sb. m. s.
29	Kanada	28. 5. 2002	83/2002 Sb. m. s.
30	Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb. m. s.
31	Korejská republika	3. 3. 1995	124/1995 Sb.
32	KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7. 12. 2005	3/2006 Sb. m. s.
33	Kuvajt	3. 3. 2004	48/2004 Sb. m. s.
34	Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb. m. s.
35	Libanon	24. 1. 2000	30/2000 Sb. m. s.
36	Litva	8. 8. 1995	230/1995 Sb.
37	Lotyšsko	22. 5. 1995	170/1995 Sb.
38	Lucembursko	30. 12. 1992	79/1993 Sb.
39	Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.
40	Makedonie	17. 6. 2002	88/2002 Sb. m. s.
41	Malajsie	9. 3. 1998	71/1998 Sb.
42	Malta	6. 6. 1997	164/1997 Sb.
43	Maroko	18. 7. 2006	83/2006 Sb. m. s.
44	Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb. m. s.
45	Moldávie	26. 4. 2000	88/2000 Sb. m. s.
46	Mongolsko	22. 6. 1998	18/1999 Sb.
47	Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.
48	Nigérie	2. 12. 1990	339/1991 Sb.
49	Nizozemí	5. 11. 1974	138/1974 Sb.
50	Norsko	9. 9. 2005	121/2005 Sb. m. s.
51	Nový Zéland	29. 8. 2008	75/2008 Sb. m. s.
52	Polsko	20. 12. 1993	31/1994 Sb.
53	Portugalsko	1. 10. 1997	275/1997 Sb.
54	Rakousko	22. 3. 2007	31/2007 Sb. m. s.
55	Rumunsko	11. 8. 1994	180/1994 Sb.



<b>56</b>	Rusko	18. 7. 1997	278/1997 Sb.
<b>57</b>	Řecko	23. 5. 1989	98/1989 Sb.
<b>58</b>	SAE (Spojené arabské emiráty)	9. 8. 1997	276/1997 Sb.
<b>59</b>	Singapur	21. 8. 1998	224/1998 Sb.
<b>60</b>	Slovensko	14. 7. 2003	100/2003 Sb. m. s.
<b>61</b>	Slovinsko	28. 4. 1998	214/1998 Sb.
<b>62</b>	Srbsko a Černá hora	27. 6. 2005	88/2005 Sb. m. s.
<b>63</b>	Srí Lanka	19. 6. 1979	132/1979 Sb.
<b>64</b>	Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb. m. s.
<b>65</b>	Španělsko	5. 6. 1981	23/1982 Sb.
<b>66</b>	Švédsko	8. 10. 1980	9/1981 Sb.
<b>67</b>	Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.
<b>68</b>	Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb. m. s.
<b>69</b>	Thajsko	14. 8. 1995	229/1995 Sb.
<b>70</b>	Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.
<b>71</b>	Turecko	16. 12. 2003	19/2004 Sb. m. s.
<b>72</b>	Ukrajina	20. 4. 1999	103/1999 Sb.
<b>73</b>	USA (Spojené státy americké)	23. 12. 1993	32/1994 Sb.
<b>74</b>	Uzbekistán	15. 1. 2001	28/2001 Sb. m. s.
<b>75</b>	Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20. 12. 1991	89/1992 Sb.
<b>76</b>	Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.
<b>77</b>	Vietnam	3. 2. 1998	108/1998 Sb.

*Zpracování: vlastní*

*Pramen: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html)*

**PŘÍLOHA B: Zkoumané články smluv o zamezení dvojího zdanění s Německem a Rakouskem**

Články smlouvy s Německem	Články smlouvy s Rakouskem
<p>Článek 5 - Stálá provozovna</p> <p>(1) Výraz "stálá provozovna" označuje ve smyslu této smlouvy trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.</p> <p>(2) Výraz "stálá provozovna" zahrnuje obzvláště:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) místo vedení,</li> <li>b) závod,</li> <li>c) kancelář,</li> <li>d) továrnu,</li> <li>e) dílnu,</li> <li>f) důl, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje,</li> <li>g) staveniště nebo montáž, které trvají déle než 12 měsíců.</li> </ul> <p>(3) Za stálou provozovnu se nepovažuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo k dodání zboží patřícího podniku,</li> <li>b) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,</li> <li>c) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,</li> <li>d) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,</li> <li>e) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pro podnik pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých rešerší nebo podobných činností, které mají</li> </ul>	<p>Článek 5 – Stálá provozovna</p> <p>(1) Výraz "stálá provozovna" označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.</p> <p>(2) Výraz "stálá provozovna" zahrnuje obzvláště:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) závod;</li> <li>b) kancelář;</li> <li>c) továrnu;</li> <li>d) dílnu, a</li> <li>e) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.</li> </ul> <p>(3) Výraz "stálá provozovna" rovněž zahrnuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců;</li> <li>b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.</li> </ul> <p>(4) Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz "stálá provozovna" nezahrnuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání</li> </ul>

přípravný nebo pomocný charakter.

(4) Osoba jednající v jednom smluvní státě za podnik druhého smluvního státu - jiná než nezávislý zástupce ve smyslu odstavce 5 - se považuje za stálou provozovnu v prvně jmenovaném státě, jestliže je vybavena plnou mocí, která jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku a kterou v tomto státě obvykle využívá, pokud její činnost není omezena na nákupy zboží pro podnik.

(5) Nepředpokládá se, že podnik jednoho smluvního státu má stálou provozovnu v druhém smluvním státě jenom proto, že tam vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

(6) Skutečnost, že společnost, která má sídlo v jednom smluvním státě, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která má sídlo v druhém smluvním státě, nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnosti (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

zboží patřícího podniku;

b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;

c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;

d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;

e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;

f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

(5) Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.

(6) Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního

komisionáře nebo jakéhokoliv jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

(7) Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

#### Článek 7 – Zisky podniků

(1) Zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

(2) Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala totožné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

(3) Při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně výloh, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna či jinde.

(4) Pokud je v některém smluvním státě obvyklé určovat zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě

#### Článek 7 – Zisky podniků

(1) Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

(2) Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

(3) Při stanovení zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde.

(4) Jestliže je v některém smluvním státě

rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nevylučuje ustanovení odstavce 2, aby tento smluvní stát určil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením. Způsob použitého rozdělení zisků musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami, stanovenými v tomto článku.

(5) Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

(6) Zisky, které se mají přičíst stálé provozovně, se pro aplikaci předchozích odstavců vypočítají každý rok podle téže metody, pokud neexistují dodatečné důvody pro jiný postup.

(7) Jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nic v odstavci 2 nevylučuje, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.

(5) Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

(6) Zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.

(7) Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

## Článek 9 – Sdružené podniky

### (1) Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v těchto případech byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byl sjednány mezi podniky nezávislými, mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a přiměřeně zdaněny zisky, které bez těchto podmínek

## Článek 9 – Sdružené podniky

### Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků,

by byly docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.

(2) Jestliže zisk, ze kterého byl podnik jednoho smluvního státu zdaněn v tomto státě, byl podle ustanovení odstavce 1 zahrnut do zisku podniku druhého smluvního státu a přiměřeně zdaněn a jestliže zisk takto zahrnutý je ziskem, který by byl docílen tímto podnikem tohoto druhého smluvního státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly totožné s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, provede prvně zmíněný stát přiměřenou opravu takto zahrnutého zisku, aby bylo vyloučeno dvojí zdanění. Tato oprava se provede s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy s ohledem na druh příjmu a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tímto účelem poradí.

ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnutý do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

#### Článek 10 – Dividendy

(1) Dividendy vyplácené společností, která má sídlo v jednom smluvním státě, osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

(2) Tyto dividendy však mohou být zdaněny ve smluvním státě, v němž má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Daň takto stanovená však nesmí přesáhnout:

a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společností, která vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy;

b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

#### Článek 10 – Dividendy

(1) Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

(2) a) Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky dividend.

b) Jestliže skutečný vlastník je společnost, která vlastní nejméně 10 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy, tyto dividendy podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je skutečný vlastník

(3) Pokud sazba daně ze zisku společností je v některém smluvním státě nižší pro rozdělené zisky než pro nerozdělené zisky, a jestliže rozdíl činí 20 % nebo více, může daň, která se vybírá v tomto státě z dividend, činit odchylně od ustanovení odstavce 2 25 % hrubé částky dividend s připočtením doplňkové dávky, jestliže dividendy pocházejí od společnosti, která má v tomto smluvním státě sídlo, a jsou pobírány společností, která má sídlo v druhém smluvním státě, a jestliže této společnosti samotné nebo společně s jinými osobami, jimiž je ovládána, nebo které jsou s ní společně ovládány, patří přímo nebo nepřímo nejméně 25 % podílů spojených s hlasovacím právem společnosti mající sídlo v prvně zmíněném státě.

(4) Výraz "dividendy" použitý v tomto článku označuje příjem z akcií, poživacích práv nebo požitkových listů, kuksů, podílů na zisku, nebo jiných práv - s výjimkou pohledávek - s účastí na zisku a příjem z jiných podílů na společnosti, který je podle daňových předpisů státu, ve kterém má sídlo společnost, která vyplácí dividendy, postaven na roveň příjmu z akcií, včetně příjmu tichého společníka z účasti na živnosti, příjmu z obligací nebo půjček spojených s účastí na zisku, a včetně výplat na podílové listy společnosti pro ukládání kapitálu (investmentfonds).

(5) Ustanovení odstavců 1 až 3 se nepoužijí, jestliže příjemce dividend mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě, má v druhém smluvním státě, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy, stálou provozovnu a jestliže účast, na jejímž základě se dividendy vyplácejí, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(6) Jestliže společnost mající sídlo v jednom smluvním státě dosahuje zisky nebo příjem z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát vybrat žádnou daň z

dividend rezidentem.

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení.

Tento odstavec se nedotýká zdanění zisků společnosti, z nichž jsou dividendy vypláceny.

(3) Výraz "dividendy" použitý v tomto článku označuje příjmy z akcií, požitkových akcií nebo požitkových práv nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost vyplácející příjem rezidentem.

(4) Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(5) Jestliže společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, dosahuje zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže tyto dividendy jsou vypláceny rezidentu tohoto druhého státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže ke stálé provozovně, která je umístěna v tomto druhém státě, ani podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků společnosti, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů majících zdroj v tomto druhém státě.

dividend, vyplácených touto společností osobám, které nemají bydliště či sídlo v tomto druhém státě, ani podrobit zisky společnosti dani z nerozdělených zisků, ani když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmu docílených v tomto druhém státě.

#### Článek 11 – Úroky

(1) Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě.

(2) Výraz "úroky" použitý v tomto článku označuje příjem z veřejných půjček, z dlužních úpisů, i když jsou zajištěny zástavním právem na nemovitosti nebo poskytují právo na účast na zisku, a z pohledávek jakékoli povahy, jakož i všechny jiné příjmy, které jsou podle daňových předpisů státu, ve kterém je jejich zdroj, postaveny na roveň příjmu z půjček.

(3) Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, jestliže příjemce úroků, který má bydliště či sídlo v jednom smluvním státě, má v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, stálou provozovnu a jestliže pohledávky, ze kterých jsou úroky placeny, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(4) Jestliže částka placených úroků, posuzováno se zřetelem k pohledávce, ze které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem nebo mezi oběma a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Částka úroků, která ji přesahuje, může být v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle

#### Článek 11 – Úroky

(1) Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a skutečně vlastněné rezidentem druhého smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto druhém státě.

(2) Výraz "úroky" použitý v tomto článku označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku. Výraz "úroky" nezahrnuje žádnou část příjmu, která je považována za dividendu podle ustanovení článku 10 odstavce 3.

(3) Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže pohledávka, ze které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(4) Předpokládá se, že úroky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátcem úroků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě



jiných ustanovení této smlouvy.

stálou provozovnu, ve spojení s níž došlo k zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, a tyto úroky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto úroky mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.

(5) Jestliže částka úroků, které se vztahují k pohledávce, z níž jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a nějakou další osobou, částku, kterou by byl smluvil plátec se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka plateb, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

#### Článek 12 – Licenční poplatky

(1) Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a placené osobě, která má bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

(2) Tyto licenční poplatky mohou však být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak daň nesmí překročit 5 % hrubé částky licenčních poplatků.

(3) Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje platy jakéhokoli druhu, placené za užití nebo za právo na užití autorských práv k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů, patentů, ochranných známek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorců nebo postup, nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové,

#### Článek 12 – Licenční poplatky

(1) Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

(2) Licenční poplatky uvedené v odstavci 3 písmeno a) však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 5 procent hrubé částky licenčních poplatků. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení.

(3) Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití:

a) jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, počítačového programu nebo

obchodní nebo vědecké.

(4) Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže příjemce licenčních poplatků mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě má v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, stálou provozovnu a jestliže práva nebo majetkové hodnoty, za které jsou licenční poplatky placeny, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(5) Jestliže částka placených licenčních poplatků, posuzováno se zřetelem k plnění, za které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem, nebo mezi oběma a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Částka platů, která ji přesahuje, může být v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy.

průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké;

b) jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání.

(4) Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže práva nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

(5) Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátcé licenčních poplatků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž vznikla povinnost platit licenční poplatky, a tyto licenční poplatky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto licenční poplatky mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.

(6) Jestliže částka licenčních poplatků, které se vztahují k užití, právu nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a nějakou další osobou, částku, kterou by byl smluvil plátcé se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka plateb, která ji přesahuje, bude v tomto

	případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.
<p>Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku</p> <p>(1) Zisky ze zcizení nemovitého majetku ve smyslu článku 6 mohou být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je takový majetek umístěn.</p> <p>(2) Zisky ze zcizení movitého majetku, který je provozním majetkem stále provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebo movitého majetku příslušejícího ke stále základně, kterou osoba mající bydliště v jednom smluvním státě má v druhém smluvním státě za účelem výkonu nezávislého povolání, včetně takových zisků docílených ze zcizení takové stále provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem) nebo takové stále základny, mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Avšak zisky ze zcizení movitého majetku uvedeného v článku 22 odstavec 3 mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém může být takový movitý majetek zdaněn podle ustanovení zmíněného článku.</p> <p>(3) Zisky, ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě.</p> <p>(4) Zisky ze zcizení majetku, který není uveden v odstavcích 1, 2 a 3 mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém <b>má zcizitel bydliště či sídlo.</b><sup>35</sup></p>	<p>Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku</p> <p>(1) Zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku uvedeného v článku 6 a umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.</p> <p>(2) Zisky ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stále provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, včetně zisků ze zcizení takové stále provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem), mohou být zdaněny v tomto druhém státě.</p> <p>(3) Zisky ze zcizení lodí nebo letadel provozovaných v mezinárodní dopravě nebo movitého majetku sloužícího k provozování těchto lodí nebo letadel podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku, který vlastnil tyto lodě nebo letadla.</p> <p>(4) Zisky ze zcizení jakéhokoliv jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1, 2 a 3, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem.<sup>36</sup></p>

<sup>35</sup> Sbírka mezinárodních smluv, mfer [online]. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2007/sb021-07m.pdf>

<sup>36</sup> Sbírka mezinárodních smluv, mfer [online]. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1984/sb03-84.pdf>

## **PŘÍLOHA C: Článek 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou**

### **Článek 9 – Sdružené podniky**

#### **(1) Jestliže**

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu

a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

(2) Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu a následně zdaní zisky, které podniku druhého smluvního státu byly zdaněny v tomto druhém státě, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislými podniky, upraví tento druhý stát přiměřeně částku daně v něm uložené z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se přihlédne k jiným ustanovením této smlouvy a příslušné úřady smluvních států se v případě potřeby vzájemně poradí.

(3) Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání povinností.